

*Orzecznictwo
Naczelnego
Sądu
Administracyjnego
i wojewódzkich
sądów administracyjnych*

Nr 2 (131) • 2026

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	3
Wykaz orzeczeń	7
Zbiór orzeczeń	11

 Wolters Kluwer

Warszawa 2026

ZBIÓR URZĘDOWY
tłoczony na podstawie zarządzenia
Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dobór materiału:
Kolegium redakcyjne sędziów
Naczelnego Sądu Administracyjnego

Przewodniczącą Kolegium Redakcyjnego Jacek Chlebny – Prezes NSA
Zastępcy Przewodniczącego Kolegium Redakcyjnego:

Roman Hauser – Redaktor Naczelny

Bartosz Wojciechowski

Członkowie Kolegium Redakcyjnego:

Tamara Dziełakowska

Joanna Kabat-Rembelska

Małgorzata Korycińska

Jan Rudowski

Jerzy Siegień

Krzysztof Winiarski



Wolters Kluwer

Na zlecenie Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

www.wolterskluwer.pl

Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych: Klaudia Szawłowska

klaudia.szawlowska@wolterskluwer.com

Skład i łamanie: A.P. GRAF Paweł Sieńko, Warszawa

Nakład: 300 egz.

ISSN 1732-8357

e-ISSN 3071-8627

Wykaz ważniejszych skrótów

- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1740 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1691 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- p.b. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 89, poz. 414 ze zm.; Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.)

- p.p. – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 163 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 143)
- p.t. – ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171 poz. 1800 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 576 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1648 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 34; *akt prawny uchylony*)
- p.u. – ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 794 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.)
- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1066 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2188 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2107 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 137 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2492 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
- p.w.p. – ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. Nr 49, poz. 508 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 286 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 1170 ze zm.)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 60 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1899 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.)

- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.; Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.; Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 24, poz. 151 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 478 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 1813 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 596 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.)

- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1570 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 559 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 609 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.)
- u.t.k. – ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. Nr 86, poz. 789 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1984 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 602 ze zm. i 1786 ze zm.; Dz.U. z 2024 r. poz. 697 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1234 ze zm.)
- u.w.l. – ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85, poz. 388 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 1910 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 1048 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2026 r. poz. 232 ze zm.)
- ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.; Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.; Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.; Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.; Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.; Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.; *obecnie*: Dz.U. z 2025 r. poz. 1131 ze zm.)
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wykaz orzeczeń

Uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
III FPS 3/25 (8 XII 2025 r.)	14	Opodatkowanie infrastruktury kolejowej w latach 2017–2021 art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.	11
II OPS 1/25 (15 XII 2025 r.)	15	Udział w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy innego podmiotu niż wnoszący skargę art. 33 § 2 p.p.s.a.	23

Orzeczenia zwykłego składu sądu

<i>Sygnatura akt (data)</i>	<i>Pozycja zbioru</i>	<i>Przedmiot i podstawa prawna</i>	<i>Str.</i>
II FSK 1413/24 (28 I 2025 r.)	16	Uprawnienie do odbioru pism w sytuacji ustanowienia kuratora spółki art. 154 § 1 o.p., art. 42 k.c. w zw. z art. 138 § 3 o.p.	48
II GSK 1727/21 (18 II 2025 r.)	17	Znaczenie publikacji ogłoszenia o udzieleniu patentu w „Wiadomościach Urzędu Patentowego” art. 7 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 469/2009	54
I FZ 33/25 (12 III 2025 r.)	18	Likwidacja majątku upadłego a uprawnienia procesowe syndyka art. 144 ust. 1 i art. 102 p.u.	59
II FSK 633/23 (26 III 2025 r.)	19	Obowiązek złożenia informacji o wspólnikach spółki powstałej w wyniku przekształcenia art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p.	63
III FSK 1026/24 (8 IV 2025 r.)	20	Stwierdzenie w toku kontroli bezpodstawnego uchylania się od przekazania zajętej wierzytelności art. 71a § 9 u.p.e.a.	69

I FSK 2079/24 (28 V 2025 r.)	21	Wpływ wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego art. 70 § 6 pkt 1 o.p.	78
II GSK 2697/21 (12 VI 2025 r.)	22	Wspólnota mieszkaniowa jako strona postępowania w przedmiocie udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy art. 235 ust. 2 p.w.p.	102
I FSK 380/22 (24 VI 2025 r.)	23	Interpretacja wzorów matematycznych występujących w przepisach ustawy o podatku akcyzowym art. 31d ust. 3 u.p.a.	112
III OSK 892/25 (26 VI 2025 r.)	24	Właściwość sądów administracyjnych w sprawach kontroli rozporządzeń dotyczących utworzenia gminy art. 4 ust. 1 u.s.g.	129
II OSK 1178/25 (2 VII 2025 r.)	25	Przyjęcie i zarejestrowanie wniosku cudzoziemca o udzieleniu ochrony międzynarodowej jako czynność z zakresu administracji publicznej art. 28 ust. 5 ustawy o udzielaniu ochrony w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.	136
III FSK 456/24 (18 VII 2025 r.)	26	Interpretacja pojęcia „budynek mieszkalny” w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.	143
III FSK 1487/24 (18 VII 2025 r.)	27	Opodatkowanie gruntów, budynków i budowli, służących do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków, będących własnością Związku Gmin art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.	148
I OSK 1692/22 (28 VIII 2025 r.)	28	Uzgodnienie z Prezesem UKE ograniczeń sposobu korzystania z nieruchomości w zakresie urządzeń łączności publicznej art. 124 ust. 1b u.g.n.	156
I FSK 855/22 (9 IX 2025 r.)	29	Opodatkowanie pojazdów VAT, których konstrukcja wyklucza użytek prywatny art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ w zw. z art. 86a ust. 4 pkt 2 i art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u.	170

I OSK 2775/23 (12 IX 2025 r.)	30 Decyzja jako forma potwierdzenia ustania zarządu leśnego nad nieruchomością, która trwale zmieniła swój charakter art. 46 u.g.n.	180
I FSK 1176/25 (17 IX 2025 r.)	31 Skutki wniesienia skargi w formie dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego innego niż e-PUAP art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a.	191

Zbiór orzeczeń

14

UCHWAŁA SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 8 grudnia 2025 r.
(III FPS 3/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski

Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (współsprawozdawca), Jacek Brolik, Tomasz Kolanowski, Jolanta Sokołowska, Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Tomasz Zborzyński

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 8 grudnia 2025 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 2 września 2025 r., III FSK 1020/23, w sprawie ze skargi kasacyjnej L. sp. z o.o. z siedzibą w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2022 r., I SA/Kr 600/22, w sprawie ze skargi L. sp. z o.o. z siedzibą w K. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 11 marca 2022 r., nr SKO.Pod/4140/1122/2021 w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2017 r., w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.:

„Czy sformułowanie ustawowe zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017–2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia cały obszar tych gruntów, czy też ich część, która została faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową?»

podjął następującą uchwałę:

Sformułowanie zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 201–2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia jedynie tych części gruntu, które zostały zajęte pod budynki i budowle tworzące infrastrukturę kolejową (usytuowane na obszarze kolejowym).

Z u z a s a d n i e n i a

Postanowieniem z 2 września 2025 r., III FSK 1020/23, Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej L. sp. z o.o. z siedzibą w K. (dalej: skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 30 sierpnia 2022 r., I SA/Kr 600/22, w sprawie ze skargi L. sp. z o.o. z siedzibą w K. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie (dalej: organ drugiej instancji albo Kolegium) z 11 marca 2022 r., nr SKO.Pod/4140/1122/2021, wydaną w przedmiocie podatku od nieruchomości, postanowił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne następującej treści:

„Czy sformułowanie ustawowe zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017–2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia cały obszar tych gruntów, czy też ich część, która została faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową?»

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) wyrokiem z 30 sierpnia 2022 r., I SA/Kr 600/22, oddalił skargę skarżącej na decyzję SKO w Krakowie z 11 marca 2022 r., nr SKO.Pod/4140/1122/2021, którą ww. organ utrzymał w mocy decyzję

Prezydenta Miasta Krakowa (dalej: organ pierwszej instancji albo Prezydent) z 28 października 2021 r., nr PD-01.4.3120.6.7.2021.MD, odmawiającą stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2017 r.

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu podał, że zaskarżoną decyzją organ drugiej instancji utrzymał w mocy ww. decyzję organu pierwszej instancji odmawiającą stwierdzenia skarżącej nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2017 r., stwierdzając, że zwolnienie z podatku od nieruchomości określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w obecnym kształcie nosi znamiona pomocy publicznej, która nie była notyfikowana przez Komisję Europejską. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie podzielił stanowiska organów podatkowych obu instancji, podnosząc, że pomimo spełnienia przesłanek zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zwolnienie to stanowi w przypadku skarżącej niedozwoloną pomoc publiczną, o której mowa w art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864; dalej: TfUE).

Skargę kasacyjną od ww. wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosła skarżąca, która wskazała na naruszenie prawa materialnego przez ich niewłaściwą wykładnię oraz nieprawidłowe zastosowanie, tj.:

a) art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1984 ze zm.; dalej: u.t.k.), art. 107 ust. 1 i art. 108 ust. 1, 2 i 3 TfUE przez bezpodstawne uznanie, że w odniesieniu do posiadanych przez spółkę gruntów, przez które przebiega infrastruktura kolejowa w rozumieniu przepisów ustawy o transporcie kolejowym, nie może mieć zastosowania zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, z uwagi na ocenę, że przyznanie zwolnienia stanowiłoby niedozwoloną pomoc publiczną, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie art. 107 ust. 1 TfUE w związku z art. 108 ust. 1, 2 i 3 TfUE, które wynika również z błędnej ich wykładni, gdyż w rozpatrywanej sprawie nie występował podmiot powołujący się na bezpośredni skutek zakazu przyznawania pomocy, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TfUE, a zatem brak było podstaw do bezpośredniego zastosowania art. 108 ust. 3 TfUE;

b) art. 113 TfUE, gdyż zgodnie z tym przepisem podatek od nieruchomości jako podatek majątkowy nie jest objęty dyrektywami harmonizacyjnymi;

c) art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w związku z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.), przez bezpodstawną odmowę zastosowania powszechnie obowiązujących przepisów prawa;

d) dokonanie błędnej i niedozwolonej wykładni prawotwórczej art. 7 ust. 1 lit. a/ u.p.o.l. przez sformułowanie dodatkowych, niewynikających z tego przepisu przesłanek (związanych z pomocą publiczną) koniecznych do zwolnienia infrastruktury kolejowej z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Kolegium nie skorzystało z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie 2 września 2025 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. Zauważył, że zagadnienie dotyczące kwalifikowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w ramach pomocy publicznej było przedmiotem rozstrzygnięcia wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał Sprawiedliwości albo Trybunał) z 29 kwietnia 2025 r., C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca (ECLI:EU:C:2025:285).

W ww. wyroku Trybunał Sprawiedliwości uznał, że artykuł 107 ust. 1 TfUE należy interpretować w ten sposób, że nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści. Przy czym należy zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości, stwierdzając, że zwolnienie określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. nie przyznaje selektywnej korzyści przedsiębiorstwom będącym beneficjentami tego zwolnienia, wskazał także na dokonywanie weryfikacji przez sąd odsyłający. Trybunał Sprawiedliwości w punkcie 74 uzasadnienia wyroku stwierdził, że w konsekwencji, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, z całości powyższych rozważań wynika, że przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przyznaje selektywnej korzyści przedsiębiorstwom będącym beneficjentami tego zwolnienia.

Zdaniem składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego trzeba równocześnie zauważyć, że dokonując wykładni tego zwolnienia podatkowego, z uwzględnieniem przesłanek z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., w stanie adekwatnym do rozpoznawanej sprawy, nie sposób pominąć tego, że prawodawca w konstrukcji tego zwolnienia posługuje się stosunkowo szerokim sformułowaniem normatywnym, tj. „grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym”. Biorąc zatem pod uwagę wskazany kształt normatywny tego zwolnienia, w odniesieniu do kluczowych w rozpoznawanej sprawie gruntów, chodzi o takie grunty, które jedynie wchodzą w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przywołanych

regulacji z zastosowaniem warunku dotyczącego udostępniania infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym. Ustawodawca nie wypowiada się zatem wprost w kwestii zakresu gruntów, które w pewnym uproszczeniu pozostają w określonej relacji do tej infrastruktury w takim sensie, że relacja ta ma uzasadniać przyjęcie danego obszaru tych gruntów jako podlegającego zwolnieniu podatkowemu. Należy bowiem zauważyć, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r., na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. były zwolnione od podatku od nieruchomości budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym.

We wskazanym stanie prawnym, prawodawca zatem wprost wskazywał na grunty zajęte pod budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej.

Analizując zakres tego zwolnienia ustawowego w podatku od nieruchomości nie sposób pominąć tego, że jest to jeden z elementów konstrukcji podatku, który jest kwalifikowany w doktrynie jako zwolnienie systemowe, a zatem wyłączające pewne podmioty z opodatkowania lub zawężające zakres przedmiotowy opodatkowania (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 54.). Niewskazanie zatem przez prawodawcę sposobu doprecyzowania tego zwolnienia systemowego może powodować istotne obawy o zachowanie właściwej relacji pomiędzy tym elementem konstrukcji prawnej podatku a przedmiotem opodatkowania odnoszającym się do gruntu stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Nie może dochodzić do sytuacji, gdy przez ustalenie zakresu zwolnienia podatkowego gruntów z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. w rezultacie dojdzie do pominięcia ustawowego określenia, odnoszącego się do przedmiotu opodatkowania zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Przedmiot opodatkowania określony ustawowo stanowi bowiem wyjściowy element konstrukcji podatku.

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, że zadnienie dotyczące zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. jest podejmowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Z jednej strony – jest przyjmowane, że w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r. zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli tylko w części jest zajęta przez infrastrukturę kolejową (wyrok NSA z 13 lutego 2020 r., II FSK 2187/18; wyrok NSA z 22 kwietnia 2022 r., III FSK 506/21).

Z drugiej strony – w wyroku NSA z 20 sierpnia 2025 r., III FSK 3/22, wydanym już po ww. wyroku Trybunału Sprawiedliwości, zostało przyjęte, że tylko wówczas, gdy z ustalonego stanu faktycznego jednoznacznie wynika, że wymieniony w nim preferowany podatkowo obiekt budowlany zajmuje

grunt obejmujący całą działkę geodezyjną, dopuszczalne jest objęcie takiej działki zakresem zwolnienia od podatku od nieruchomości jako infrastruktury kolejowej, spełniającej kryteria z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Ujęcie w poz. 12 załącznika nr 1 do ustawy o transporcie kolejowym (dalej: załącznik nr 1 do u.t.k.) „gruntów oznaczonych jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1–11”, w powiązaniu z regulacją art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a także art. 2 ust. 3 pkt 4 tej ustawy, nie pozwala na przyjęcie, że w każdym przypadku taka działka ewidencyjna będzie w całości objęta zwolnieniem albo wyłączeniem z opodatkowania podatkiem od nieruchomości (zob. również uchwała NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 6, poz. 89; wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., III FSK 1111/22, ONSAiWSA 2023, nr 6, poz. 92).

Zdaniem składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego to oznacza, że zagadnienie dotyczące zakresu gruntów podlegających temu zwolnieniu jest kluczowe z punktu widzenia możliwości jego zastosowania w stanie prawnym adekwatnym dla rozpoznawanej sprawy. Ma ono nie tylko uzasadnienie w wykładni językowej zwrotów użytych w konstrukcji art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., ale także uzasadnienie systemowe, tj. z uwzględnieniem relacji pomiędzy przedmiotem opodatkowania dotyczącym gruntów a zwolnieniem ustawowym.

Nie sposób pominąć tego, że w regulacji stanowiącej podstawę ww. zwolnienia podatkowego wskazuje się m.in. na grunty, które kwalifikuje przez warunek, iż wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Odesłanie do infrastruktury kolejowej, a zatem również do załącznika nr 1 do u.t.k. nakazuje uwzględnić elementy infrastruktury kolejowej określone w tym załączniku, a zatem nie tylko te, które odnoszą się do kabli TKM (pkt 5 ww. załącznika), ale także wskazanie w poz. 12 tego załącznika gruntów, oznaczonych jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1–11 ww. załącznika. Przy czym konieczne staje się stwierdzenie, czy to odesłanie w ramach zwolnienia podatkowego, jako elementu konstrukcji podatku, pozwala na zastosowanie określenia z poz. 12 załącznika do u.t.k., tj. gruntów oznaczonych jako działki ewidencyjne, z pominięciem art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., czyli regulacji kluczowej, tj. przedmiotu opodatkowania odnoszącego się do gruntów. W ramach sformułowania odnoszącego się do gruntów jako przedmiotu opodatkowania, prawodawca nie posługuje się bowiem dodatkowym doprecyzowaniem przez wskazanie na pojęcie działki ewidencyjnej. Stąd też rozważenia wymaga, czy w ramach ustalenia zakresu zwolnienia podatkowego istnieje możliwość oparcia się wyłącznie na sformułowaniu z poz. 12 załącznika nr 1 do u.t.k., z pominięciem kluczowego wyrażenia art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Skarżąca wniosła o podjęcie uchwały przyjmującej, że art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. obejmuje cały obszar działki ewidencyjnej, na której znajdują się elementy infrastruktury kolejowej w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Zasadnicza kwestia, poddana ocenie składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, zagadnienia prawnego sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017–2021 zwolnieniem od podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., objęta była cała działka geodezyjna (ewidencyjna) gruntu, niezależnie od proporcji jej wykorzystania na budynki i budowle zaliczane do infrastruktury kolejowej, w stosunku do całkowitej powierzchni takiej działki. Nie jest natomiast w sprawie sporne, że kabel energetyczny przebiegający przez należącą do skarżącej działkę ewidencyjną gruntu oznaczoną nr (...) o powierzchni (...) ha, stanowi część infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 u.t.k.

Przedstawione składowi siedmiu sędziów NSA zagadnienie prawne spełnia przesłanki określone w art. 187 § 1 p.p.s.a. W rozpoznawanej sprawie kluczowe znaczenie ma spełnienie warunku „poważnych wątpliwości” w zakresie interpretacji, w stanie faktycznym i prawnym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r., przepisów art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 u.t.k. i pkt 5 oraz pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k.

Zwrócić należy uwagę, że poważna wątpliwość wynika nie tylko z odmiennej oceny prawnej tych przepisów przez stronę skarżącą oraz organ podatkowy i orzekający w tej sprawie Sąd pierwszej instancji (postanowienie NSA z 2 września 2025 r., III FSK 1020/23). Brak jest także jednolitego stanowiska wypowiedzianego w tych kwestiach przez Naczelną Sąd Administracyjny, co zostało zauważone przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, który sformułował pytanie do składu siedmiu sędziów (zob. dodatkowo wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., III FSK 1111/22, ONSAiWSA 2023, nr 6, poz. 92). Nadto uznanie za słuszną tezę, że objęcie omawianym zwolnieniem podatkowym całej działki ewidencyjnej gruntu, której tylko niewielka część jest wykorzystywana (zajęta) na infrastrukturę kolejową, rodzi wątpliwości, czy tego rodzaju sytuacja nie zakłóca konkurencji w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej. Powyższe rozważania potwierdzają istnienie

zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, albowiem dotyczy ono kwestii prawnej, której wyjaśnienie nastęrcza znaczne trudności, w tym z powodu możliwości różnego rozumienia wskazanych przepisów prawnych.

Zapratrywania skarżącej wpisują się w stanowisko składow orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego, prezentowanego w niektórych, przytoczonych wcześniej rozstrzygnięciach, że w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. prawodawca nie ograniczył przedmiotowego zakresu zwolnienia poprzez wskazanie, aby miały to być jedynie grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową, jak miało to miejsce w stanie prawnym przed dniem 1 lipca 2017 r.

Akcentując znaczenie rozwiązań legislacyjnych przyjętych w przepisach o transporcie kolejowym, do których odsyła ustawa podatkowa, w zakresie rozumienia gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, a zwłaszcza postanowień pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k. (chodzi o sformułowanie „grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne”), wyprowadza się wniosek, że na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. zwolnieniu podatkowemu podlegały grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle infrastruktury kolejowej wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym. Podkreśla się przy tym, że ustawodawca zmienił zasady opodatkowania w kwestii opłat lokalnych ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2022 r., wprowadzając rozwiązanie, zgodnie z którym infrastruktura kolejowa (w tym grunt) korzysta ze zwolnienia jedynie w części zajętej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury lub świadczenia usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej.

Zaprezentowane wyżej zapratrywania – w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego – są nie do zaaprobowania, zważywszy na istotę ulgi podatkowej przyznanej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., zakreślone w ustawie podatkowej rozumienie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak też wynikający z art. 107 ust. 1 TfUE zakaz udzielania pomocy publicznej w sposób zakłócający lub grozący zakłóceniem konkurencji.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowią grunty, a nie działki ewidencyjne. W konsekwencji za wątpliwe uznać należy przełamywanie tego imperatywu przepisem zawartym w ustawie niepodatkowej, a zwłaszcza w załączniku do takiej ustawy (przeciwny pogląd prowadzić może do wniosku, że dla celów stosowania ulgi – zwolnienia podatkowego, przedmiot opodatkowania stanowi działka ewidencyjna gruntu, a nie grunt, mimo że nie wynika to ani z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., ani z art. 7 ust. 1 pkt 1 tej ustawy). Zgodzić się wypada

z poglądem prezentowanym w literaturze, eksponującym znaczenie użytego w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie, określenia „jest udostępniana”. W konsekwencji w okresie 2017–2021, przewidziana w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. ulga podatkowa obejmowała tylko takie grunty, budynki i budowle, które były faktycznie udostępniane przewoźnikom kolejowym lub faktycznie wykorzystywane do przewozu osób lub stanowiła linie kolejowe ponadnormatywne (por. L. Etel, R. Dowgier, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2025, s. 488–489).

Skoro przedmiotem opodatkowania – w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – jest grunt, z tej perspektywy jego powierzchnia winna wyznaczać zarówno podstawę opodatkowania od nieruchomości, jak też wyłączenie i zwolnienie z tej daniny, w takim zakresie, w jakim ten grunt jest faktycznie związany (zajęty, udostępniany, wykorzystywany) na prowadzenie preferowanej przez ustawodawcę działalności gospodarczej.

Do podobnych wniosków prowadzi również analiza art. 107 ust. 1 TfUE, zgodnie z którym „z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

Składowi orzekającemu znany jest wyrok TSUE z 29 kwietnia 2025 r., C-453/23, w którym wyeksponowana została następująca teza: „artykuł 107 ust. 1 TfUE należy interpretować w ten sposób, że nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści”. Trybunał Sprawiedliwości w przytoczonym orzeczeniu przesądził wprawdzie zgodność – co do zasady – przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l. ulgi podatkowej z art. 107 ust. 1 TfUE, to jednak posłużenie się w tym orzeczeniu zwrotem „nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle (...), stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści”, naprowadza na wniosek, że Trybunał uwzględni możliwość zaistnienia sytuacji, w których taka selektywna korzyść, zakłócająca lub mogąca zakłócać konkurencję wystąpi. Potwierdzeniem tego toku rozumowania jest chociażby akapit 61 ww. wyroku, w którym wskazano, że do sądu odsyłającego należy zbadać, czy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., który zwalnia z podatku

od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, może przyznawać selektywną korzyść przedsiębiorstwom korzystającym z tego zwolnienia w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE. Gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego przysparza selektywnej korzyści, nasunie się wówczas pytanie, czy zwolnienie to spełnia przesłankę wspomnianą w pkt 36 ww. wyroku Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (por. akapit 75 uzasadnienia ww. wyroku).

Wymaga podkreślenia, że według Trybunału Sprawiedliwości nie trzeba wykazywać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (akapit 76 uzasadnienia ww. wyroku). To do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy zwolnienie to w świetle jego ogólnych cech zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, bez konieczności badania przez ten sąd indywidualnej sytuacji każdego przedsiębiorstwa (akapit 79 uzasadnienia ww. wyroku).

Składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z urzędu znane są przypadki, w których na kilku, a nawet kilkunastohektarowej działce ewidencyjnej gruntu tylko znikomy procent wykorzystywany był na lokalizację elementów infrastruktury kolejowej (np. jak w rozpatrywanej sprawie, przebiegał kabel zasilający inne elementy takiej infrastruktury, zlokalizowane na innych działkach). Przyjęcie stanowiska o objęciu całej działki ewidencyjnej zwolnieniem podatkowym, nawet wówczas, gdy na pozostałych jej częściach usytuowane były budynki i budowle o innych niż kolejowe celach gospodarczych (one same nie korzystały ze zwolnienia, lecz objęte nim były grunty), może zakłócać konkurencję w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej.

Ulga podatkowa, stanowiąc wyłom od zasady powszechności opodatkowania, nie może wykraczać poza cel, dla którego została ustanowiona. Warto w tym miejscu odwołać się do stanowiska zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 9 października 2014 r., C-522/13, *Ministerio de Defensa i N. S.A. v. Concello de Ferro* (ECLI:EU:C:2014:2262). Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, odnośnie do systemu podatku od nieruchomości przewidującego zwolnienie od tej daniny dla celów obrony narodowej, który może mieć zastosowanie do przedsiębiorstwa, które prowadzi również działalność w innych dziedzinach i w tym zakresie znajduje się w sytuacji porównywalnej z innymi przedsiębiorstwami, które wykazują taką samą aktywność gospodarczą,

z pominięciem celów obronnych, omawiane przedsiębiorstwo uzyskiwałoby, w odniesieniu do swej działalności cywilnej, korzyść podatkową, której nie mogą się domagać inne spółki znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Trybunał Sprawiedliwości uznał, że taka nieograniczona ulga podatkowa ma charakter selektywny, zwalnia bowiem z podatku również tę część aktywności i majątku spółki N., która nie pozostaje w związku z celem zwolnienia (obronnością).

W ocenie rozpatrującego przedstawione zagadnienie prawne składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, podobna sytuacja może dotyczyć zwolnienia z podatku od nieruchomości od całej działki ewidencyjnej części przedsiębiorców tylko dlatego, że na jej części znajdują się elementy infrastruktury kolejowej. Dzięki temu zyskują przewagę na rynku nie płacąc podatku od nieruchomości od tej części gruntu, na której prowadzą inną działalność niezwiązaną z ustanowioną preferencją (lub która pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), względem takich przedsiębiorców, na działkach których infrastruktura kolejowa nie występuje.

W efekcie za usprawiedliwiony należy uznać pogląd, że objęcie całej działki ewidencyjnej gruntu zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., oznacza przyznanie beneficjentom zwolnienia od podatku selektywnej korzyści, mogącej zakłócać konkurencję, w sytuacji gdy tylko na fragmencie tego gruntu zlokalizowane (posadowione) zostały budynki lub budowle zaliczane do infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom kolejowym, jest ona w całości zaliczana do gruntów przedsiębiorcy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a inni przedsiębiorcy dysponujący, jako podatnicy podatku od nieruchomości, podobnymi gruntami, lecz pozbawionymi infrastruktury kolejowej, obowiązani są uiszczać podatek od całego gruntu wg najwyższych stawek.

W analizowanym kontekście istotne jest pojęcie drogi kolejowej, która obejmuje zasadniczo budowle (tor lub tory), a inne elementy (budynki, grunty) o tyle, o ile są one z nimi funkcjonalnie połączone. Element funkcjonalny odnieść należy także do gruntów wskazanych w pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k. „Grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1–11” stanowią zatem infrastrukturę kolejową wtedy, gdy zgodnie z wprowadzeniem do załącznika nr 1 do u.t.k. „tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania” oraz te części gruntu, które są niezbędne do obsługi wskazanej infrastruktury kolejowej. Zasadny zatem jest wniosek, że uznanie w ustawie o transporcie

kolejowym za element infrastruktury kolejowej całej działki ewidencyjnej gruntu, ze względu na to, że chociaż na ich części znajduje się infrastruktura kolejowa, bez względu na to, do jakich celów jest wykorzystywana pozostała ich część, nie przesądza o tym, czy faktycznie cała działka ewidencyjna będzie korzystała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli części gruntu, na których zlokalizowana jest infrastruktura kolejowa nie pokrywają się z granicami działek określonymi w ewidencji gruntów i budynków, z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., może korzystać ta część działki, która wiąże się z realizacją preferowanego celu podatkowego. W razie wątpliwości, o zakresie zwolnienia przesądza stan faktyczny. Za powierzchnię, która związana jest z preferowaną przez prawodawcę funkcją/przeznaczeniem (jest zajęta na obiekty budowlane wchodzące w skład infrastruktury kolejowej) uznać należy grunty, na których zlokalizowane zostały obiekty wymienione w pkt 1–11 załącznika nr 1 do u.t.k., powiększone o obszar koniecznej obsługi tychże obiektów, jak też części gruntu, które z uwagi na istniejącą infrastrukturę kolejową nie mogą być wykorzystane ze względów prawnych do realizacji innych celów. Powierzchnia ta niekoniecznie zatem odpowiadać musi faktycznym granicom geodezyjnym działki gruntu. Kluczowe znaczenie dla ustalenia obszaru gruntów zajętych na infrastrukturę kolejową w powyżej przedstawionym znaczeniu, mogą mieć takie dowody, jak mapy sporządzone przez uprawnionego geodetę z wyraźnym wskazaniem linii odgraniczających te części działki, które wykorzystywane są na preferowany cel podatkowy (zob. np. wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., III FSK 1111/22, ONSAiWSA 2023, nr 6, poz. 92). Kwestia ta zresztą będzie musiała być w analogiczny sposób rozwiązana w ramach obecnego stanu prawnego, tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę o następującej treści:

„Sformułowanie zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), zgodnie z którym, «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017–2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia jedynie tych części gruntu, które zostały zajęte pod budynki i budowle tworzące infrastrukturę kolejową (usytuowane na obszarze kolejowym)».

15

**UCHWAŁA
SKŁADU SIĘDMIU SĘDZIÓW
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 15 grudnia 2025 r.
(II OPS 1/25)**

Przewodniczący: sędzia NSA Jerzy Siegień

Sędziowie NSA: Tamara Dziełakowska, Zdzisław Kostka (sprawozdawca), Małgorzata Masternak-Kubiak, Małgorzata Miron (współsprawozdawca), Andrzej Wawrzyniak, Marian Wolanin

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 15 grudnia 2025 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Ogólnoadministracyjnej zagadnienia prawnego w sprawie z zażaleń: J.A. i Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 czerwca 2024 r., II SA/Wr 144/24, Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 lipca 2024 r., II SA/Wr 144/24, oraz (...) sp. z o.o. z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 sierpnia 2024 r., II SA/Wr 144/24 w sprawie ze skargi J.A. na uchwałę Rady Miejskiej w W. z dnia 21 grudnia 2023 r., nr (...) w przedmiocie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących w rejonie ulicy (...) oraz ulicy (...) w W. przedstawionej do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.), postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2025 r., sygn. akt II OZ 577/24:

„Czy art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) daje podstawę dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy innego podmiotu aniżeli wnoszący skargę na tę uchwałę?”

podjął następującą uchwałę:

Artykuł 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)

może być podstawą dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę o zezwoleniu na realizację inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących, podjętą na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących (Dz.U. z 2024 r. poz. 195), osoby, która nie brała udziału w postępowaniu poprzedzającym podjęcie tej uchwały, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jak też organizacji społecznej nie powołującej się na własny interes prawny, lecz zgłaszającej udział w sprawie innej osoby, jeżeli sprawa ta dotyczy przedmiotu jej statutowej działalności.

Z u z a s a d n i e n i a

Naczelny Sąd Administracyjny w toku rozpoznawania zażaleń J.A. i Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 11 czerwca 2024 r., Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 16 lipca 2024 r. oraz (...) sp. z o.o. z siedzibą w W. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 27 sierpnia 2024 r., wszystkie wydane w sprawie o sygn. akt II SA/Wr 144/24 ze skargi J.A. na uchwałę Rady Miejskiej w (...) z 21 grudnia 2023 r., nr (...) w przedmiocie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących w rejonie ulicy (...) (...) oraz ulicy (...) w W. przedstawił postanowieniem z 15 stycznia 2025 r. na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne o następującej treści:

„Czy art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) daje podstawę dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy innego podmiotu aniżeli wnoszący skargę na tę uchwałę?”

Zagadnienie to zostało przedstawione w następujących istotnych okolicznościach sprawy.

Rada Miasta (...) 21 grudnia 2023 r. podjęła na wniosek (...) Sp. z o.o. w W. uchwałę nr (...) o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących w rejonie ulicy (...) (...) oraz ulicy (...) w W. Uchwała została podjęta na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.) oraz art. 7 ust. 4, art. 8 ust. 1–3 i art. 20 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o ułatwieniach

w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących (Dz.U. z 2021 r. poz. 1538 ze zm.) w zw. z art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o zmianie ustaw w celu likwidowania zbędnych barier administracyjnych i prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 803) i opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Dolnośląskiego z (...) 2023 r. pod pozycją (...).

Skargę na tę uchwałę wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu 25 stycznia 2024 r. J.A., twierdząc, że jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości, na których prowadzi działalność gospodarczą polegającą na przetwórstwie i utylizacji odpadów budowlanych, bezpośrednio sąsiadujących z nieruchomościami objętymi zaskarżoną uchwałą.

Za stronę postępowania ze skargi J.A. została uznana spółka (...) Sp. z o.o. w W. Między innymi doręczono jej odpisy skargi i odpowiedzi na skargę, odpisy innych pism procesowych oraz odpisy wydanych w sprawie postanowień.

Pismem procesowym z 14 maja 2024 r. Stowarzyszenie (...) z siedzibą w W., powołując się na art. 33 § 2 p.p.s.a., wniosło o dopuszczenie go do udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym, jako uczestnika postępowania, przy czym na uzasadnienie żądania powołano się na potrzebę ochrony interesów mieszkańców W. Powołano się też na określone w regulaminie stowarzyszenia cele jego działalności.

(...) Sp. z o.o. w W. w piśmie procesowym z 4 czerwca 2024 r. sprzeciwiła się dopuszczeniu Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. do udziału w postępowaniu.

Skarżący w piśmie procesowym z 10 czerwca 2024 r. poparł wniosek Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. o dopuszczenie do udziału w postępowaniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowieniem z 11 czerwca 2024 r. odmówił dopuszczenia Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. do udziału w sprawie.

Sąd pierwszej instancji uznał, że z art. 33 § 2 p.p.s.a. wynika, iż „warunkiem dopuszczenia do udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym jest uprzednie przeprowadzenie postępowania administracyjnego, nawet jeżeli wnioskodawca faktycznie nie brał w nim udziału”. Na uzasadnienie takiego stanowiska powołał się na orzecznictwo sądów administracyjnych, w szczególności na postanowienie NSA z 17 lutego 2016 r., II OZ 1270/15, które następnie w istocie obszernie zacytował. W związku z tym stwierdził m.in., że „(w) orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjęto, że art. 33 p.p.s.a. nie może być stosowany w postępowaniu sądownoadministracyjnym, przy rozpoznawaniu spraw sądownoadministracyjnych z innego rodzaju skarg, poza skargami na decyzje administracyjne i postanowienia podejmowane w postępowaniu administracyjnym” oraz że „(p)unktem wyjścia przy wykładni art. 33 p.p.s.a. jest (...) pojęcie”. Dalej stwierdził, że „w doktrynie prawa administracyjnego

wyróżnia się pojęcie postępowania administracyjnego w szerokim tego słowa znaczeniu oraz pojęcie postępowania administracyjnego w wąskim znaczeniu” i skonstatował, powołując się na stanowisko NSA zawarte w wyżej powołanym postanowieniu, że „przyjęcie szerokiego pojęcia postępowania administracyjnego nie odpowiada obowiązującej regulacji prawnej”.

W związku z tymi wywodami Sąd pierwszej instancji wskazał, że w rozpoznawanej sprawie przedmiotem skargi jest uchwała Rady Miejskiej (...) w sprawie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących, będąca – zdaniem Sądu pierwszej instancji – aktem prawa miejscowego. Zatem, w ocenie Sądu pierwszej instancji, zaskarżona uchwała nie zapadła w wyniku przeprowadzenia postępowania administracyjnego. Naddo Sąd ten zaznaczył, że do podjęcia tej uchwały, stosownie do art. 14 ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących, nie mają zastosowania przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Ponadto Sąd pierwszej instancji stwierdził, że „w przeciwieństwie do postępowania prowadzonego na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego, w którym stroną może być każdy, czyjego interesu prawnego lub uprawnienia dotyczy postępowanie, stroną w postępowaniu toczącym się na podstawie art. 101 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (...) może być jedynie podmiot, którego interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone”, oraz że „(s)karga złożona w trybie powyższego przepisu nie ma charakteru *actio popularis*”. Powyższe stwierdzenia Sąd pierwszej instancji wsparł powołaniem się na postanowienia NSA z 18 października 2023 r., II OZ 591/23 oraz z 12 marca 2024 r., II OZ 120/24 (niedotyczące dopuszczenia organizacji społecznej do postępowania).

Dalej Sąd pierwszej instancji wywiódł, że „(s)zczególny przepis zatem – w odniesieniu do regulacji ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – stanowi podstawę prawną do zaskarżenia takiej uchwały do sądu administracyjnego. Zgodnie bowiem z art. 101 ust. 1 u.s.g. każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem, podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może zaskarżyć uchwałę lub zarządzenie do sądu administracyjnego. Z konstrukcji tego przepisu wynika, że przymiot strony (oprócz organu) w postępowaniu kwestionującym legalność ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej, z uwagi na indywidualny charakter skargi do sądu administracyjnego, ma wyłącznie skarżący”. Kończąc tę część wywodów Sąd pierwszej instancji powołał się na postanowienie NSA z 2 marca 2021 r., II OSK 3943/19 (też niedotyczące dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym organizacji społecznej).

Kontynuując Sąd pierwszej instancji stwierdził, że tak określony zakres kontroli sądu determinuje również możliwość dopuszczenia do udziału w postępowaniu podmiotów innych niż skarżący i organ. Po czym stwierdził, że „art. 33 § 2 p.p.s.a. nie daje podstaw do dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę gminy innego podmiotu niż wnoszący skargę na akt prawa miejscowego”. Sąd pierwszej instancji powołał się przy tym na postanowienie NSA z 5 marca 2024 r., II OZ 101/24 (również niedotyczące dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym organizacji społecznej).

Niezależnie od powyższego, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że stowarzyszenie „i tak nie wykazało, aby obowiązywały jakieś przepisy prawa, które warunkowałyby jego udział w postępowaniu sądownoadministracyjnym jako uczestnika postępowania w sprawie ze skargi wniesionej w trybie art. 101 ust. 1 u.s.g.”.

Ostatecznie Sąd pierwszej instancji stwierdził, że „(m)ając zatem na uwadze, że w niniejszej sprawie zaskarżona uchwała nie została podjęta po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego, jak również zakres jej kontroli dokonywany przez sąd administracyjny, należy uznać, że art. 33 § 2 p.p.s.a. nie daje podstaw do dopuszczenia Stowarzyszenia jako uczestnika postępowania w przedmiotowym postępowaniu sądowym”.

Wspólnie zażalenie na postanowienie Sądu pierwszej instancji z 11 czerwca 2024 r. wnieśli skarżący oraz Stowarzyszenie (...) z siedzibą w W.

W zażaleniu zarzucono:

– po pierwsze – naruszenie art. 33 § 2 w zw. z art. 25 § 4 p.p.s.a. przez błędną wykładnię i uznanie, że przesłanką dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym jest uprzednie przeprowadzenie postępowania administracyjnego, pomimo braku wymogu uczestnictwa danej organizacji w tym postępowaniu;

– po drugie – naruszenie art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym przez niewłaściwe zastosowanie i uznanie, na podstawie tego przepisu, że nie jest możliwe dopuszczenie Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy, podczas gdy w stosunku do tego Stowarzyszenia powinno się stosować art. 101 ust. 2a ustawy o samorządzie gminnym;

– po trzecie – naruszenie art. 2 i art. 12 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) przez błędne zastosowanie polegające na niezastosowaniu fundamentalnych zasad demokratycznego państwa prawa i naruszenie tym samym wolności tworzenia stowarzyszeń i działania w takiej formie, z której wynika prawo do udziału

w postępowaniu sądowym na podstawie art. 33 § 2 w zw. z art. 25 § 4 p.p.s.a. We wnioskach zażalenia zażądano uchylenia zaskarżonego postanowienia i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Pismem procesowym z 24 czerwca 2024 r. Stowarzyszenie (...) z siedzibą w W, powołując się na art. 33 § 2 w zw. z art. 25 § 4 p.p.s.a., wniosło o dopuszczenie go do udziału w postępowaniu przed sądem, jako organizacji społecznej.

Postanowieniem z 16 lipca 2024 r. Sąd pierwszej instancji odmówił dopuszczenia Stowarzyszenie (...) z siedzibą w W. do udziału w sprawie. W uzasadnieniu tego postanowienia powtórzono motywy postanowienia z 11 czerwca 2024 r.

Zażalenie na postanowienie z 16 lipca 2024 r. wniosło Stowarzyszenie (...) z siedzibą w W.

W zażaleniu zarzucono naruszenie:

– po pierwsze – art. 33 § 2 w zw. z art. 25 § 4 p.p.s.a. przez jego błędną wykładnię i uznanie, że art. 33 § 2 p.p.s.a. nie daje podstaw do dopuszczenia Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. do udziału w postępowaniu ze skargi na uchwałę rady gminy w przedmiocie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej, podczas gdy prawidłowa wykładnia prowadzi do wniosku, że temu stowarzyszeniu przysługuje uprawnienie do uczestnictwa we wszystkich rodzajach spraw, w których może być wniesiona skarga do sądu administracyjnego;

– po drugie – art. 33 § 2 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 p.p.s.a. przez błędną jego wykładnię i uznanie, że użyte w tym przepisie pojęcie „postępowanie administracyjne” odnosi się tylko do wąskiego rozumienia tej regulacji, podczas gdy ogólne sformułowanie przepisu art. 33 § 2 p.p.s.a. pozwala na przyjęcie, że odnosi się on do wszystkich rodzajów spraw, w których może być wniesiona skarga do sądu administracyjnego;

– po trzecie – art. 33 § 2 p.p.s.a. w zw. z art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym przez błędną wykładnię i przyjęcie, że udział Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. w postępowaniu sądownoadministracyjnym dotyczącym skargi na uchwałę rady gminy jest możliwy wyłącznie przez wniesienie odrębnej skargi na uchwałę, w sytuacji gdy art. 33 § 2 p.p.s.a. stawia odmienne w odniesieniu do uprawnienia skarżącego do wniesienia skargi wymogi dla organizacji społecznych dla dopuszczenia do udziału w postępowaniu, wobec czego oczekiwanie wykazywania przepisu prawa warunkującego udział stowarzyszenia w postępowaniu nie znajduje oparcia w przepisach prawa. We wnioskach zażalenia zażądano uchylenia zaskarżonego postanowienia i dopuszczenia stowarzyszenia do udziału w postępowaniu.

Pismem procesowym z 14 sierpnia 2024 r. (...) Sp. z o.o. w W, powołując się na zdanie pierwsze art. 33 § 2 p.p.s.a., wniosła o dopuszczenie jej do udziału

w postępowaniu, twierdząc, że jest współużytkownikiem wieczystym niektórych nieruchomości objętych zaskarżoną uchwałą.

(...) Sp. z o.o. w W. w piśmie procesowym z 27 sierpnia 2024 r. poparła wnioszek (...) Sp. z o.o. w W. o dopuszczenie do udziału w postępowaniu.

Postanowieniem z 27 sierpnia 2024 r. Sąd pierwszej instancji odmówił dopuszczenia (...) Sp. z o.o. w W. do udziału w sprawie. W uzasadnieniu tego postanowienia powtórzono motyw wyroku z 11 czerwca 2024 r., z tym że w rozważaniach opuszczono zdanie odnoszące się do stowarzyszeń, mianowicie stwierdzenie, że stowarzyszenie „i tak nie wykazało, aby obowiązywały jakieś przepisy prawa, które warunkowałyby jego udział w postępowaniu sądoadministracyjnym jako uczestnika postępowania w sprawie ze skargi wniesionej w trybie art. 101 ust. 1 u.s.g.”, zaś cały wywód prawny podsumowano stwierdzeniem, że „(m)ając zatem na uwadze, że w niniejszej sprawie zaskarżona uchwała nie została podjęta po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego, jak również zakres jej kontroli dokonywany przez sąd administracyjny, należy uznać, że art. 33 § 2 p.p.s.a. nie daje podstaw do dopuszczenia spółki jako uczestnika postępowania w przedmiotowym postępowaniu sądowym”.

Zażalenie na postanowienie z 27 sierpnia 2024 r. wniosła (...) Sp. z o.o. w W., powtarzając zarzuty i wnioski zawarte w zażaleniu Stowarzyszenia (...) z siedzibą w W. oraz wnosząc o uchylenie zaskarżonego postanowienia i dopuszczenie do udziału w postępowaniu.

Po przekazaniu wszystkich trzech zażaleń do Naczelnego Sądu Administracyjnego sprawy tych zażaleń zostały – na podstawie art. 111 § 2 p.p.s.a. w zw. z art. 193 p.p.s.a. – połączone do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia. Po połączeniu spraw zażaleń do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia Naczelny Sąd Administracyjny – na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. – przedstawił składowi siedmiu sędziów do rozstrzygnięcia wskazane wcześniej zagadnienie prawne.

W uzasadnieniu postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego składowi siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że rozpoznanie wszystkich trzech zażaleń wymaga udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w świetle brzmienia art. 33 § 2 p.p.s.a. osoba, która nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym, jeżeli wynik postępowania dotyczy jej interesu prawnego, a także organizacja społeczna w sprawach innych osób, jeżeli sprawa dotyczy przedmiotu jej statutowej działalności, mogą w sposób skuteczny domagać się dopuszczenia do udziału w postępowaniu ze skargi na uchwałę rady gminy w przedmiocie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zaskarżona uchwała została wydana na podstawie przepisów ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu

i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących, że uchwała ta nie została podjęta w oparciu o przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego w ramach postępowania, które kończy się wydaniem decyzji, oraz że w orzecznictwie sądowym, a także doktrynie prawa prezentowane są odmienne stanowiska dotyczące rozumienia sformułowania „postępowanie administracyjne”, o którym stanowi art. 33 § 2 p.p.s.a.

Następnie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uczestnicy postępowania są podmiotami, które mogą brać udział w postępowaniu sądownoadministracyjnym obok stron postępowania, czyli skarżącego oraz organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi oraz że problematyka uczestników postępowania sądownoadministracyjnego została uregulowana w art. 33 p.p.s.a. W szczególności art. 33 § 2 p.p.s.a. stanowi o tzw. uczestnikach postępowania na wniosek, ponieważ dopuszczenie ich do udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym uzależnione zostało od złożenia wniosku z wykazaniem wystąpienia przesłanek, określonych w tym przepisie. Jedną z nich jest brak udziału we wcześniej prowadzonym postępowaniu administracyjnym.

Dalej Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że na gruncie wskazanej regulacji w orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się różne poglądy, wśród których można zauważyć dwa zasadnicze nurty.

W większości spraw składy orzekające stwierdzają, że nie ma możliwości zastosowania art. 33 § 2 p.p.s.a. w sprawach ze skarg na akt prawa miejscowego, czy akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego, gdyż ich wydanie nie jest poprzedzone postępowaniem uregulowanym przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego. Jednak w niektórych orzeczeniach sądy uznają, że w sprawie ze skargi na akt prawa miejscowego ma zastosowanie art. 33 § 2 p.p.s.a., ponieważ termin „postępowanie administracyjne” w szerokim rozumieniu obejmuje wszelkie postępowania administracyjne poddawane kontroli sądownoadministracyjnej, a nie wyłącznie postępowania regulowane przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego.

Przedstawiając stanowisko, zgodnie z którym skoro w art. 33 § 2 p.p.s.a. jest mowa o „postępowaniu administracyjnym”, to przepis ten nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem zaskarżenia jest akt lub czynność podjęte poza postępowaniem administracyjnym regulowanym przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, NSA powołał się na następujące postanowienia NSA: z 16 lipca 2024 r., II OZ 326/24; z 18 października 2023 r., II OZ 590/23; z 2 marca 2021 r., II OSK 3943/19; z 17 lutego 2016 r., II OZ 1270/15; z 12 kwietnia 2016 r., II OZ 353/16; z 28 kwietnia 2015 r., II OZ 345/15; z 13 listopada 2014 r., II OZ 1160/14; z 25 lipca 2014 r., II OZ 722/14; z 21 stycznia 2014 r., II OZ 3/14; z 27 czerwca 2013 r., II OZ 524/13; z 16 października

2012 r., II OZ 903/12; z 5 listopada 2010 r., II OZ 703/10 oraz z 7 lipca 2010 r., II OZ 657/10.

Z kolei prezentując szersze rozumienie terminu „postępowanie administracyjne”, według którego za postępowanie administracyjne nie powinno być uznawane jedynie postępowanie uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego, NSA powołał się na postanowienia NSA z 14 czerwca 2013 r., II OZ 457/13; z 26 kwietnia 2012 r., II OZ 338/12; z 17 lipca 2015 r., II OZ 667/15; z 26 listopada 2020 r., II OSK 1698/20; z 6 lipca 2021 r., II GZ 400/20 oraz na wyrok z 6 września 2017 r., II OSK 3085/15.

NSA zaprezentował też rozbieżne rozumienie użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne” w doktrynie prawa.

Podsumowując przeprowadzoną analizę orzecznictwa oraz poglądów doktryny prawa, NSA stwierdził, że znaczenie użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne” jest zagadnieniem budzącym poważne wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zdaniem NSA przesądzenie tego, czy w świetle art. 33 § 2 p.p.s.a. użyte w powołanym przepisie pojęcie „postępowanie administracyjne” odnosi się jedynie do postępowań regulowanych przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, pozwoli na ustalenie, czy możliwe jest skuteczne złożenie wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu wywołanym skargą na uchwałę rady gminy przez podmioty legitymujące się interesem prawnym w danej sprawie oraz organizacje społeczne występujące w sprawach innych osób.

Prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o podjęcie uchwały, w której udzielono by odpowiedzi, że „(a)rt. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.) nie stanowi podstawy dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy podmiotu innego niż podmiot wnoszący skargę na tę uchwałę”.

Zdaniem prokuratora Prokuratury Krajowej pojęcie „postępowanie administracyjne” należy rozumieć tak, jak to zostało przez ustawodawcę określone w art. 1 k.p.a. W ocenie prokuratora za takim rozumieniem wskazanego pojęcia przemawia wzgląd na konieczność poszanowania zasady obowiązującej przy wykładni tekstu prawnego, wyrażającej się paremią *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*, a także zakaz wykładni homonimicznej. Tych racji nie przeważa potrzeba zapewnienia prawa do sądu, gdyż to prawo obejmuje uprawnienie do brania udziału we własnej sprawie, a nie w sprawie innego podmiotu. Nadto poszerzenie układu podmiotowego sprawy przed sądem administracyjnym może kolidować z prawem do sądu, gdyż utrudni załatwienie sprawy w sposób sprawny i szybki.

Udział w postępowaniu w sprawie podjęcia uchwały zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO), który wniósł aby przedstawione zagadnienie

rozstrzygnąć poprzez udzielenie odpowiedzi, według której „(p)rzepis art. 33 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) daje podstawę dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy, w trybie art. 101 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1153), podmiotu, który wykaże naruszenie interesu prawnego, a także organizacji społecznej, o której mowa w art. 25 § 4 p.p.s.a., w sprawach innych osób, jeżeli sprawa dotyczy zakresu jej statutowej działalności”.

Według RPO literalna wykładnia art. 33 § 2 p.p.s.a. daje podstawy do przyjęcia szerokiego rozumienia użytego w tym przepisie pojęcia „postępowanie administracyjne”. Wąskie rozumienie tego pojęcia w ocenie RPO stanowi ograniczenie pośredniego prawa do sądu (prawa do udziału w postępowaniu przed sądem wszczętym z inicjatywy innego podmiotu). Takie ograniczenie jest według RPO co do zasady dopuszczalne, lecz podlega testowi proporcjonalności. Zgodne z zasadą proporcjonalności, uzasadnione jest dopuszczenie do udziału w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym z inicjatywy innych podmiotów tylko tych podmiotów, które w tym postępowaniu będą bronić swego naruszonego interesu prawnego, a nie jedynie brać udział w tym postępowaniu z uwagi na swój interes prawny. Odmienne rozwiązanie stanowiłoby w ocenie RPO niczym nieuzasadnione uprzywilejowanie podmiotów zgłaszających udział do takiego postępowania w stosunku do podmiotów, które to postępowanie zainicjowały.

Jeżeli chodzi natomiast o zgłoszenie udziału w postępowaniu przez organizację społeczną to zdaniem RPO, z wyjątkiem przypadku, gdy organizacja społeczna powołuje się na własny interes prawny, kiedy to dotyczą jej wcześniejsze rozważania, jej dopuszczenie do udziału w postępowaniu zależałoby od tego, czy jest to uzasadnione wyraźnymi celami statutowymi oraz od zgodności jej udziału z interesem publicznym.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

Przystępując do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego należy wskazać, że zagadnienie prawne przedstawione do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów, na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., może dotyczyć zagadnienia, które wyłoniło się przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej lub – uwzględniając art. 197 § 2 p.p.s.a. – przy rozpoznawaniu zażalenia. Zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a., uchwała składu siedmiu sędziów NSA jest w danej sprawie wiążąca. Z powyższego wynika, że zagadnienie prawne przedstawione do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA powinno pozostawać w związku funkcjonalnym z rozstrzygnięciem skargi kasacyjnej lub zażalenia.

Powinno ono także pozostawać w ścisłym związku ze stanem faktycznym i prawnym sprawy rozpoznawanej na skutek wniesionej skargi kasacyjnej lub zażalenia. W związku z tym rozstrzygane zagadnienie prawne nie może wykraczać poza granice niezbędne do rozpoznania sprawy (tak w uchwale NSA z 16 lutego 2016 r., I OPS 2/15) oraz musi pozostawać w związku przyczynowym z rozstrzygnięciem sprawy (tak A. Skoczylas /w:/ R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, tom 10, *Sądowa kontrola administracji*, str. 686–688, Warszawa 2014).

Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, że przedstawione do rozpoznania składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne zostało sformułowane zbyt szeroko. Ze sformułowania przedstawionego zagadnienia prawnego wynika, że dotyczy ono dopuszczenia na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a. do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na każdą uchwałę rady gminy. Tymczasem postępowanie, w którym zagadnienie prawne przedstawiono, dotyczy dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę rady gminy podjętą na podstawie ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących, a nadto na uchwałę o określonej treści, mianowicie ustalającej lokalizację inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących. W związku z tym, przedstawione zagadnienie prawne powinno dotyczyć rozpoznawanej sprawy, a więc sprawy wywołanej skargą na uchwałę rady gminy o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących. Zbyt szerokie ujęcie przedstawionego zagadnienia prawnego nie stanowi przeszkody dla udzielenia odpowiedzi, gdyż rzeczywista sprawa, w której zagadnienie prawne zostało przedstawione, zawiera się w szeroko ujętym w przedstawionym zagadnieniu prawnym zakresie spraw. Ewentualna odpowiedź musi jednak zostać ograniczona do sprawy, w której zagadnienie prawne przedstawiono.

Rozważając, czy przedstawione zagadnienie prawne pozostaje w związku funkcjonalnym z rozstrzygnięciem sprawy (rozstrzygnięciem zażaleń) należy mieć na uwadze, że NSA połączył trzy sprawy z zażaleń do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia, po czym przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów jedno zagadnienie prawne.

Przede wszystkim należy zauważyć, że połączenie spraw z trzech zażaleń do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia powoduje jedynie to, że NSA rozstrzygając zażalenia wyda jedno postanowienie, ale zawierające trzy rozstrzygnięcia odnoszące się do poszczególnych zażaleń. Przy czym, jeżeli w każdym przypadku rozstrzygnięcie będzie takie samo, będą one mogły być ujęte w jednym zdaniu, np. „oddala zażalenia” albo „uchyla zaskarżone postanowienia”. Będzie też możliwe, w zależności od oceny zasadności każdego z zażaleń, oddalenie jednego lub dwóch zażaleń, a uwzględnienie pozostałych.

Jak się wydaje dopuszczalność przedstawienia składowi siedmiu sędziów jednego zagadnienia prawnego w trzech sprawach połączonych do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia zależy od tego, czy w każdej z połączonych spraw występuje to samo zagadnienie prawne. W związku z tym wskazać należy, że wszystkie zażalenia zostały wniesione od postanowień, którymi odmówiono dopuszczenia do udziału w postępowaniu przed sądem, przy czym wszystkie postanowienia opierały się na art. 33 § 2 p.p.s.a. i w istocie zawierały jednakową argumentację i to niezależnie od tego, że w rzeczywistości nie wszystkie postanowienia dotyczyły takich samych okoliczności faktycznych. Dwa postanowienia (z 11 czerwca 2024 r. oraz z 16 lipca 2024 r.) dotyczyły wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu przed sądem organizacji społecznej, czyli opierały się na art. 33 § 2 *in fine* p.p.s.a. Jedno postanowienie (z 27 sierpnia 2024 r.) dotyczyło natomiast wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu przed sądem podmiotu, który powoływał się na to, że wynik postępowanie dotyczy jego interesu prawnego, a więc opierało się na art. 33 § 2 *in principio* p.p.s.a. Niemniej Sąd pierwszej instancji uznał, że w każdym przypadku, a więc zarówno wtedy, gdy chodzi o wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu podmiotu powołującego się na to, że wynik postępowania dotyczy jego interesu prawnego, jak i wtedy, gdy wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu został złożony przez organizację społeczną, która domaga się dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym w sprawie innej osoby z uwagi na to, że sprawa ta dotyczy zakresu jej statutowej działalności, art. 33 § 2 p.p.s.a. stosuje się jedynie wtedy, gdy postępowanie sądowe zostało wszczęte na skutek skargi na akt organu administracji wydany po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego. W związku z tym Sąd pierwszej instancji w każdym z trzech postanowień odmówił dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym przede wszystkim dlatego, że postępowanie to nie zostało wszczęte na skutek skargi na taki akt organu administracji.

Zaznaczyć jednakże należy, że z uzasadnień wszystkich trzech postanowień wynika, iż okoliczność, że postępowanie sądowe nie zostało wszczęte na skutek skargi na akt organu administracji wydany po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego nie była jedyną przesłanką odmowy dopuszczenia do udziału w postępowaniu. Uzasadnienia zaskarżonych postanowień nie są co prawda zbyt jasne, jednakże dość jednoznacznie wynika z nich, w tym ze stanowiącego podsumowanie prawnej argumentacji przedostatniego ich akapitu o treści „(m)ając zatem na uwadze, że w niniejszej sprawie zaskarżona uchwała nie została podjęta po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego, jak również zakres jej kontroli

dokonywany przez sąd administracyjny, należy uznać, że art. 33 § 2 p.p.s.a. nie daje podstaw do dopuszczenia Stowarzyszenia (w postanowieniu z 28 sierpnia 2024 r. spółki) jako uczestnika postępowania w przedmiotowym postępowaniu sądowym”, że w istocie za każdym razem odmówiono dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym z dwóch powodów.

Po pierwsze – dlatego, że „zaskarżona uchwała nie została podjęta po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego”; po drugie – z uwagi na „zakres (...) kontroli (zaskarżonej uchwały dokonywanej) przez sąd administracyjny”.

Ta druga przesłanka odmowy dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym, jak wynika z uzasadnień zaskarżonych postanowień, zasadza się na tezie, według której fakt, iż stosownie do art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym skargę na uchwałę lub zarządzenie organu gminy może wnieść tylko ten czyjego interes prawny został naruszony, powoduje, że nikt inny niż ten, który taką skargę wniósł i organ administracji, którego działanie zostało zaskarżone, nie może brać udziału w postępowaniu sądowym wywołanym wniesieniem skargi na tej podstawie.

Takie stanowisko Sądu wynika też z tego, jakie orzeczenia Sąd pierwszej instancji powołał w tej części uzasadnień zaskarżonych postanowień, która – jak się wydaje – jest poświęcona wyjaśnieniu drugiej przesłanki odmowy dopuszczenia do udziału w postępowaniu. Są to bez wyjątku orzeczenia wydane w sprawach ze skarg na uchwałę w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, w których dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym nie domagała się organizacja społeczna, lecz podmioty powołujące się na to, że wynik postępowania dotyczy ich interesu prawnego. Ta druga przesłanka dotyczy zatem, jak się wydaje, jedynie postanowienia z 28 sierpnia 2024 r.

Naczelny Sąd Administracyjny ograniczył przedstawione zagadnienie prawne do pierwszej przesłanki odmowy dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym, a więc tego, że „zaskarżona uchwała nie została podjęta po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego”. Przy czym, jak się wydaje, stanowisko NSA sprowadza się do następującego rozumowania. Z art. 33 § 2 p.p.s.a. wynika, że jedną z przesłanek dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym na podstawie tego przepisu, mającą zastosowanie do wszystkich podmiotów, które z powołanego przepisu chciałyby skorzystać, jest to, że podmiot domagający się dopuszczenia nie brał udziału w postępowaniu administracyjnym prowadzonym przez organ administracji w celu wydania zaskarżonego do sądu aktu lub czynności.

Postępowanie administracyjne, o którym jest mowa w art. 33 § 2 p.p.s.a., jest rozumiane na dwa sposoby.

Po pierwsze – jako jedynie postępowanie administracyjne uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego (wąskie rozumienie); po drugie – jako postępowanie prowadzone przez organ administracji przed podjęciem każdego działania, które w myśl art. 3 § 2 i § 3 p.p.s.a. może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego (szerokie rozumienie).

Przyjęcie wąskiego rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne” oznaczać będzie, że art. 33 § 2 p.p.s.a. w ogóle nie ma zastosowania w rozpoznawanej sprawie dotyczącej aktu, który nie został podjęty w postępowaniu uregulowanym w Kodeksie postępowania administracyjnego. Zaskarżone postanowienia, którymi odmówiono dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym, okażą się zatem zgodne z prawem, gdyż brak będzie w ogóle podstawy prawnej do uwzględnienia żądania dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym.

Z powyższego wynika, że przedstawione zagadnienie prawne w istocie zależy od rozstrzygnięcia innego zagadnienia prawnego niż to, które zostało dosłownie wyrażone w postanowieniu z 15 stycznia 2025 r., mianowicie dotyczącego rozumienia użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne”. To zaś może wywoływać wątpliwości, czy przedstawione zagadnienie prawne ma funkcjonalny związek z rozstrzygnięciem zażaleń od postanowień, którymi odmówiono dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym organizacji społecznych. Wynika to z tego, że nie jest jasne, czy art. 33 § 2 p.p.s.a. w zakresie, w jakim dotyczy dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym organizacji społecznej występującej w sprawach innych osób, jeżeli sprawa dotyczy zakresu jej statutowej działalności, wymaga – jak zakłada to Sąd pierwszej instancji i jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny przedstawiający zagadnienie prawne – spełnienia przesłanki braku udziału we wcześniej prowadzonym postępowaniu administracyjnym.

Kontynuując w tym zakresie rozważania dotyczące związku funkcjonalnego przedstawionego zagadnienia prawnego z rozstrzygnięciem sprawy w zakresie dwóch zażaleń (na postanowienia z 11 czerwca 2024 r. i z 16 lipca 2024 r.) trzeba przedstawić istotne dla rozstrzygnięcia tej kwestii unormowania dotyczące stron i uczestników postępowania przed sądem administracyjnym.

Unormowanie dotyczące stron i uczestników postępowania zawarte jest przede wszystkim w rozdziale 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W jedyńych dwóch przepisach tego rozdziału uregulowano po pierwsze – zagadnienie stron postępowania przed sądem administracyjnym (art. 32), po drugie – zagadnienie uczestników tego postępowania (art. 33).

Według art. 32 p.p.s.a. stronami postępowania przed sądem administracyjnym są skarżący oraz organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.

W art. 33 § 1 p.p.s.a. uregulowano udział w postępowaniu przed sądem administracyjnym osób, które brały udział w postępowaniu administracyjnym i nie wniosły skargi. Te osoby biorą udział w postępowaniu przed sądem, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy ich interesu prawnego. Do uznania ich za uczestników postępowania nie jest wymagane żadne rozstrzygnięcie sądu. Z przepisem tym związany jest art. 33 § 1b p.p.s.a., który reguluje m.in. sytuację polegającą na tym, że mimo iż wynik postępowania sądowego nie dotyczy interesu prawnego osoby, która brała udział w postępowaniu administracyjnym, osoba ta żąda dopuszczenia do udziału w postępowaniu. Wówczas, stosownie do powołanego przepisu, sąd wydaje na posiedzeniu niejawnym postanowienie o odmowie dopuszczenia do udziału. Na postanowienie to służy zażalenie. Uwzględniając te przepisy można powiedzieć, że osoba, która brała udział w postępowaniu administracyjnym, bierze z mocy prawa także udział w postępowaniu sądowym, jeżeli wynik tego postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jeżeli zaś wynik tego postępowania sądowego nie dotyczy jej interesu prawnego, a ona mimo tego żąda dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym, to sąd wydaje zaskarżalne zażaleniem postanowienie o odmowie dopuszczenia do udziału.

W art. 33 § 1a p.p.s.a. uregulowano szczególny przypadek uznania osób biorących udział w postępowaniu administracyjnym i niewnoszących skargi za uczestników postępowania sądowego odnoszący się do wynikających z przepisów szczególnych uregulowań przewidujących, że strony postępowania przed organem administracji publicznej są zawiadamiane o aktach lub innych czynnościach tego organu przez obwieszczenie lub w inny sposób publicznego ogłaszania. Tego rodzaju osoby biorą udział w postępowaniu sądowym, jeżeli wynik tego postępowania dotyczy ich interesu prawnego oraz pod warunkiem, że przed rozpoczęciem rozprawy złożą wnioszek o przystąpienie do postępowania. Odnośnie do tych osób też stosuje się unormowanie zawarte w art. 33 § 1b p.p.s.a. W art. 33 § 1a p.p.s.a. w odróżnieniu od art. 33 § 1 p.p.s.a. oraz art. 33 § 2 p.p.s.a. nie mówi się o postępowaniu administracyjnym, lecz o postępowaniu przed organem administracji publicznej oraz o postępowaniu bez żadnego dodatkowego określenia.

W art. 33 § 2 p.p.s.a. uregulowano udział w postępowaniu sądowym dwóch kategorii podmiotów: osób, których interesu prawnego ma dotyczyć wynik postępowania oraz organizacji społecznych, które zamierzają wziąć udział w postępowaniu w sprawie innych osób z uwagi na to, że sprawa dotyczy zakresu ich statutowej działalności. Powołany przepis nie jest jasny nie tylko w zakresie użytego w nim pojęcia „postępowanie administracyjne”, ale także w odniesieniu do dwóch innych kwestii, w tym zasygnalizowanej już wątpliwości dotyczącej stosowania sformułowania o niebraniu udziału w postępowaniu

administracyjnym także do organizacji społecznych zgłaszających udział w sprawach innych osób.

Po pierwsze – nie jest jasne, czy wynik jakiego postępowania ma dotyczyć interesu prawnego osoby, która zgłasza udział w postępowaniu sądowym. Literalne odczytanie pierwszego zdania tego przepisu sugeruje, że chodzi o wynik postępowania administracyjnego. Zdanie to bowiem brzmi następująco: „Udział w charakterze uczestnika może zgłosić również osoba, która nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym, jeżeli wynik tego postępowania dotyczy jej interesu prawnego”. Jednakże zdanie to może być też odczytywane inaczej, gdy uwzględni się jego kontekst, mianowicie to, że znajduje się ono w przepisie dotyczącym udziału w postępowaniu sądowym. Wówczas można przyjąć, że zaimek „tego” nie odnosi się do postępowania administracyjnego, lecz do postępowania sądowego, w którym określona osoba zgłasza udział z uwagi na to, że wynik tego postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego (tak m.in. M. Romańska /w:/ *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. VI, T. Woś (red.), Warszawa 2016, art. 33).

Po drugie – nie jest jasne, czy zwrot „nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym” odnosi się także do organizacji społecznej, która zgłasza udział w postępowaniu sądowym na podstawie zdania drugiego art. 33 § 2 p.p.s.a. Wątpliwość w tym zakresie wyrażono w doktrynie prawa (np. J. Zimmermann w głosie do postanowienia NSA z 19 sierpnia 2004 r., sygn. akt OZ 340/04, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, z. 4, poz. 51).

Niekiedy wprost stwierdza się, że art. 33 § 2 p.p.s.a. dla organizacji społecznej nie formułuje żadnego innego warunku, jak tylko ten, że sprawa mieści się w zakresie jej statutowej działalności. Wyraźnie mówi się, że „uprawnienie do zgłoszenia udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym będzie przysługiwało [organizacji społecznej] niezależnie od tego, czy brała udział w postępowaniu administracyjnym, czy też nie” (tak W. Chróścielewski /w:/ *Strony i uczestnicy postępowania sądowoadministracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 9, str. 38–39), oraz że „(u)dział organizacji społecznej nie jest determinowany wcześniejszym wzięciem udziału w postępowaniu administracyjnym i samym pojmowaniem tego pojęcia” (tak W. Piątek w głosie do postanowienia NSA z 17 lutego 2016 r., sygn. akt II OZ 1270/15, „Państwo i Prawo” 2017, nr 11, str. 135). Można też spotkać się z innym poglądem, mianowicie, że organizacja społeczna, która nie powołuje się na swój własny interes prawny, lecz na zamiar udziału w sprawie innej osoby motywowany tym, że sprawa ta dotyczy zakresu jej statutowej działalności, niezależnie od tego, czy brała udział w postępowaniu administracyjnym, może zgłosić udział w postępowaniu sądowym jedynie na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a. Dotyczy to też organizacji społecznej, która brała udział w postępowaniu administracyjnym na podstawie

art. 31 § 1 k.p.a. Taka organizacja społeczna nie jest bowiem objęta zakresem stosowania art. 33 § 1 p.p.s.a., gdyż nie spełnia ona zawartego w tym przepisie warunku polegającego na tym, że wynik postępowania sądowego dotyczy interesu prawnego osoby dopuszczanej z mocy tego przepisu do postępowania sądowego (tak A. Nędzarek /w:/ *Znaczenie udziału organizacji społecznej w postępowaniu przed sądem administracyjnym w sprawach dotyczących interesów prawnych innych osób*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4, str. 40, przy czym ten autor tak, czy inaczej opowiada się za wąskim rozumieniem pojęcia „postępowanie administracyjne”, *op. cit.*, str. 41.) Przyjęcie wykładni art. 33 § 2 p.p.s.a. w rozumieniu wynikającym z wyżej przedstawionych poglądów doktryny prawa powodowałoby, że przedstawione zagadnienie prawne nie miałoby funkcjonalnego związku z rozstrzygnięciem zażaleń wniesionych od postanowień z 11 czerwca 2024 r. oraz z 16 lipca 2024 r., gdyż dla ich rozstrzygnięcia nie ma znaczenia to jak należy rozumieć pojęcie „postępowanie administracyjne” skoro organizacja społeczna w sprawie innej osoby, jeżeli sprawa dotyczy zakresu jej statutowej działalności, może wziąć udział w postępowaniu sądowym niezależnie od tego, czy brała udział w postępowaniu administracyjnym poprzedzającym działanie organu administracji zaskarżone skargą do sądu administracyjnego. Niemniej, nie rozstrzygając powyższych wątpliwości, zauważyć należy, że nie można abstrahować od praktyki orzeczniczej, której wyrazem są wskazane dwa postanowienia, znajdującej potwierdzenie także w szeregu innych orzeczeń (np. postanowienia NSA z 11 października 2024 r., II OZ 515/24; z 16 lipca 2024 r., II OZ 326/24; z 27 września 2022 r., II OZ 540/22 i II OZ 541/22, z 28 lutego 2018 r., II OZ 176/18; z 12 maja 2016 r., II OZ 451/16), według której kwestia rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne” ma istotne znaczenie także przy rozstrzyganiu o dopuszczaniu do udziału w postępowaniu sądowym organizacji społecznych na podstawie art. 33 § 2 zdanie drugie p.p.s.a.

W związku z tym należy uznać, że rozumienie zawartego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne” ma znaczenie dla rozstrzygnięcia wszystkich trzech zażaleń. Tym samym przedstawione zagadnienie prawne, przy czym zawężone do okoliczności sprawy, pozostaje w funkcjonalnym związku z rozstrzygnięciem wszystkich spraw połączonych do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

W końcu został także spełniony warunek przedstawienia na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. zagadnienia prawnego składowi siedmiu sędziów, polegający na tym, że zagadnienie prawne powinno budzić poważne wątpliwości. Podane przez Naczelną Sąd Administracyjny przykłady z orzecznictwa wskazują na istniejącą w zakresie rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne”, użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a., utrzymującą się rozbieżność orzecznictwa,

prowadzącą do tego, że w razie przyjęcia jednego z dwóch sposobów rozumienia tego pojęcia, powołany przepis albo w niektórych sprawach podlegających kognicji sądów administracyjnych w ogóle nie ma zastosowania, albo ma zastosowanie we wszystkich sprawach objętych tą kognicją. Już to wystarczy do uznania, że przedstawione zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości. Nadto Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na szereg rozbieżnych poglądów doktryny prawa w zakresie rozumienia wskazanego pojęcia, co pogłębia wątpliwości odnośnie do przedstawionego zagadnienia prawnego.

Uwzględniając powyższe zachodzą podstawy do podjęcia uchwały wyjaśniającej przedstawione zagadnienie prawne. Przy czym dla większej precyzji, wymaganej w związku z tym, że zagadnienie prawne zostało przedstawione w trzech połączonych do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawach, różniących się jednak przez to, że dwie sprawy dotyczą wykładni i zastosowania art. 33 § 2 *in fine* p.p.s.a., a jedna dotyczy wykładni i zastosowania art. 33 § 2 *in principio* p.p.s.a., uchwała powinna dotyczyć następującego zagadnienia prawnego: czy art. 33 § 2 p.p.s.a. może być podstawą dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę o zezwoleniu na realizację inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących, podjętą na podstawie ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących osoby, która nie brała udziału w postępowaniu poprzedzającym podjęcie tej uchwały, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jak też organizacji społecznej nie powołującej się na własny interes prawny, lecz występującej w sprawie innej osoby, jeżeli sprawa ta dotyczy przedmiotu jej statutowej działalności?

Przystępując do wyjaśnienia znaczenia użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne” należy zacząć od tego, że takie samo pojęcie zostało użyte także w innych przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi: w art. 3 § 2 pkt 2, 4 i 9, w art. 33 § 1, w art. 50 § 1, w art. 54a § 1 i 2, w art. 56, w art. 61 § 2 pkt 1, w art. 119 pkt 3, w art. 125 § 1 pkt 1, w art. 145 § 1 pkt 1 lit. b/, w art. 145 § 3 oraz w art. 147 § 2. W przypadku niektórych ze wskazanych przepisów zawężenie użytego w nich pojęcia „postępowanie administracyjne” do postępowania jurysdykcyjnego wynika z kontekstu, w jakim pojęcie to zostało zastosowane, w szczególności z tego, że zostało ono użyte w kontekście zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji lub postanowienia (art. 3 § 2 pkt 2, art. 54a § 1 i 2, art. 61 § 2 pkt 1, art. 119 pkt 3, art. 145 § 1 pkt 1 lit. b/ oraz art. 145 § 3). O jakie postępowanie administracyjne chodzi wynika także z kontekstu w przypadku art. 18 § 1 pkt 6a p.p.s.a., w którym użyto pojęć „postępowanie administracyjne nadzwyczajne” i „postępowanie administracyjne zwyczajne”. W tym przypadku dodatkowo wynika

to z wykładni historycznej, uwzględniającej wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 października 2008 r., SK 6/07. W większości pozostałych z wymienionych przepisów nie można jednoznacznie stwierdzić, o jakie postępowanie administracyjne chodzi. Jednoznacznie jest to natomiast wskazane w art. 3 § 2 pkt 4 i 9 p.p.s.a., z których wynika, że postępowanie administracyjne to postępowanie określone „w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)”. Jest to istotny argument na rzecz tezy, że w pozostałych przypadkach użycia w Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi pojęcia „postępowanie administracyjne” nie chodzi jedynie o postępowanie uregulowane przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego. Gdyby bowiem takie właśnie było znaczenie tego pojęcia, to ustawodawca w art. 3 § 2 pkt 4 i 9 p.p.s.a. pominąłby wskazanie, że w tych przepisach chodzi o postępowanie administracyjne określone w tym akcie prawnym. Nie przesądza to jednak o tym, czy poprzez pojęcie „postępowanie administracyjne” nie rozumieć postępowania jurysdykcyjnego, czyli postępowania, w którym organ administracji wydaje decyzje i postanowienia. Pewną wskazówką w tym zakresie może być to, że w art. 3 § 2 pkt 4 i 9 p.p.s.a. mowa jest także o postępowaniu określonym w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), czyli postępowaniu podatkowym, w którym wydawane są decyzje i postanowienia. Nadto w powołanych przepisach ustawodawca odnosi się także do innych postępowań, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej oraz Kodeksu postępowania administracyjnego. Można więc twierdzić, że gdy ustawodawca ma zamiar wyraźnie określić, że chodzi mu o postępowanie administracyjne rozumiane jako postępowanie jurysdykcyjne to czyni to poprzez odesłanie do Kodeksu postępowania administracyjnego i działu IV Ordynacji podatkowej.

Za szerokim rozumieniem użytego w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcia „postępowanie administracyjne”, przy czym jako postępowanie prowadzone przez organ administracji w każdej sprawie, w której działanie organu administracji podlega zaskarżeniu skargą do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 i § 3 p.p.s.a., przemawia umieszczenie tego przepisu w dziale II Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zatytułowanym „Strony”, w którym w poszczególnych rozdziałach uregulowano ogólne dla postępowania przed sądami administracyjnymi instytucje procesowe zdolności sądowej, zdolności procesowej, stron, uczestników postępowania i pełnomocników. Z zasady zatem instytucje te powinny odnosić się do wszystkich spraw rozstrzyganych w tym postępowaniu, zaś szczególne rozwiązania w odniesieniu do poszczególnych kategorii spraw powinny być wyrażone wyraźnie.

Za szerokim rozumieniem wskazanego pojęcia przemawia też przede wszystkim to, że ograniczenie jego rozumienia do wąskiego znaczenia, jako

postępowania administracyjnego uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego, a nawet trochę szerszego, jako postępowania jurysdykcyjnego, może prowadzić do skutków, których nie sposób zaakceptować z uwagi na ich sprzeczność z kardynalnym prawem do obrony. Gdyby użyte w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcie „postępowanie administracyjne” rozumieć wąsko, to tak samo, z uwagi na zasadę konsekwencji terminologicznej w granicach jednego aktu prawnego, należałoby rozumieć takie samo pojęcie użyte w art. 33 § 1 p.p.s.a. Wówczas w takim postępowaniu sądowym, w jakim przedstawiono zagadnienie prawne, a więc dotyczącym uchwały o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących, podjętej na podstawie ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących, nie byłoby w razie wniesienia skargi przez podmiot kwestionujący zgodność z prawem takiej uchwały podstawy prawnej dla udziału inwestora. Podstawą dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym inwestora nie mógłby być art. 33 § 1 p.p.s.a., gdyż inwestor co prawda brał udział w postępowaniu przed organem administracji, który podjął zaskarżoną uchwałę, ale to postępowanie z uwagi na wyraźne brzmienie art. 14 ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących nie jest ani postępowaniem regulowanym przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, ani postępowaniem jurysdykcyjnym. Inwestor nie mógłby zatem bronić uzyskanej własnym staraniem i przy niewątpliwie dużych nakładach uchwały przyznającej mu konkretne uprawnienia. Wystarczy wskazać, że co prawda uchwała o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej nie rodzi praw do terenu oraz nie narusza prawa własności i uprawnień osób trzecich, jednakże wiąże organ administracji wydający pozwolenie na budowę (art. 25 ust. 1 i 2 powołanej ustawy). Należy też podkreślić, że inwestor niewątpliwie bierze udział w postępowaniu przed radą gminy, a więc organem administracji, który podejmuje uchwałę podlegającą na podstawie art. 3 § 2 pkt 6 p.p.s.a. kognicji sądu administracyjnego (wbrew temu, co stwierdził Sąd pierwszej instancji uchwała o ustaleniu lokalizacji inwestycji mieszkaniowej nie jest aktem prawa miejscowego). To że inwestor bierze udział w szczególnym postępowaniu przed radą gminy wynika z regulacji art. 7 i art. 15 ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących. Zgodnie z tymi przepisami inwestor musi wystąpić do rady gminy za pośrednictwem organu wykonawczego gminy z wnioskiem o ustalenie lokalizacji inwestycji mieszkaniowej (art. 7 ust. 1). Wniosek ten musi odpowiadać określonym wymogom i muszą być do niego dołączone odpowiednie załączniki (art. 7 ust. 7 i 8). Ewentualne braki wniosku mogą być usuwane w trybie określonym w art. 7 ust. 9, zaś nieusunięcie braków może spowodować pozostawienie wniosku bez rozpoznania. Postępowanie w sprawie

podjęcia uchwały powinno trwać nie dłużej niż 60 dni od złożenia wniosku, zaś w razie niedotrzymania tego terminu przewodniczący rady jest zobowiązany o tym powiadomić inwestora, podając powody opóźnienia oraz wskazując nowy termin podjęcia uchwały, nie dłuższy jednak niż 30 dni od dnia upływu zasadniczego terminu 60 dni. W toku postępowania wniosek jest podawany do publicznej wiadomości, a organ administracji przyjmuje co do tego wniosku uwagi, umożliwia uprawnionym podmiotom wyrażenie opinii i występuje do określonych podmiotów o uzgodnienie wniosku (art. 7 ust. 10–12 i 14). Wskazane opinie i stanowiska podmiotów uzgadniających są doręczane inwestorowi do wiadomości (art. 7 ust. 13 i 14). Inwestor może w toku postępowania zmienić wniosek (art. 7 ust. 16). Uchwała w przedmiocie ustalenia lokalizacji inwestycji mieszkaniowej, niezależnie od jej treści, jest doręczana inwestorowi, który może od niej wnieść w terminie 30 dni skargę do sądu administracyjnego (art. 7 ust. 18 oraz art. 15).

Doprowadzenie, poprzez przyjęcie określonego sposobu rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne” do tego, że podmiot, który w postępowaniu przed organem administracji uzyskał konkretne uprawnienie, nie może tego uprawnienia bronić przed sądem administracyjnym w razie wniesienia skargi przez podmiot trzeci budzi poważne wątpliwości. Takie wątpliwości miał też Sąd pierwszej instancji, który uznał, że (...) Sp. z o.o. z siedzibą w W., jest uczestnikiem postępowania z mocy ustawy, a więc na podstawie art. 33 § 1 p.p.s.a. Oczywiście uznanie to nie miało wyrazu w żadnym orzeczeniu, lecz przejawiało się w traktowaniu tego podmiotu, jak uczestnika postępowania na prawach strony. Tym samym Sąd pierwszej instancji popadł w sprzeczność, gdyż z jednej strony w trzech postanowieniach uznał, że pojęcie „postępowanie administracyjne” nie dotyczy postępowania poprzedzającego podjęcie zaskarżonej uchwały, a z drugiej strony na podstawie art. 33 § 1 p.p.s.a., w którym jest też mowa o postępowaniu administracyjnym, dopuścił do udziału w postępowaniu sądowym osobę, która brała udział w postępowaniu poprzedzającym podjęcie zaskarżonej uchwały.

Ten przykład, zaczerpnięty ze sprawy, w której przedstawiono zagadnienie prawne, pokazuje, że przy występujących co do rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne” wątpliwościach więcej przemawia za tym, aby rozumieć je jako postępowanie prowadzone przez organ administracji w każdej sprawie, w której działanie organu administracji podlega zaskarżeniu skargą do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 i § 3 p.p.s.a. Podobnych postępowań, nie będących postępowaniami prowadzonymi na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, ale jednocześnie cechujących się udziałem określonych podmiotów, będących niekiedy jedynie legitymowanymi podmiotami do zainicjowania ich wszczęcia, może być więcej.

Ustawa o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących jest ustawą czasową i według aktualnego brzmienia jej art. 59 ma obowiązywać do 1 lipca 2026 r. Jednakże w ustawie z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.) przewidziano możliwość uchwalenia szczególnej formy planu miejscowego, mianowicie zintegrowanego planu inwestycyjnego (art. 37ea–art. 37eg), który jest uchwalany w postępowaniu inicjowanym przez inwestora lub inwestorów i powiązany z możliwością zawarcia umowy urbanistycznej przewidującej m.in. możliwość poniesienia przez inwestora całości kosztów uchwalenia planu miejscowego. Taki zintegrowany plan inwestycyjny z całą pewnością nie jest uchwalany w postępowaniu administracyjnym rozumianym, jako postępowanie administracyjne uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego lub jako postępowanie jurysdykcyjne. Jednocześnie niewątpliwie ma do niego zastosowanie art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, co powoduje, że może być zaskarżany przez każdego, którego interes prawny lub uprawnienie plan ten będzie naruszał. Nie sposób sobie wyobrazić, aby po zaskarżeniu takiego planu przez inny podmiot niż inwestor, tenże inwestor na skutek wąskiego rozumienia pojęcia „postępowanie administracyjne” nie mógłby wziąć udziału w postępowaniu sądowym ani na podstawie art. 33 § 1 p.p.s.a., ani na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a.

Na potrzebę wykładni art. 33 § 2 p.p.s.a. w sposób dający możliwość ochrony interesu prawnego w postępowaniu sądowym podmiotu, który nie brał udziału w postępowaniu poprzedzającym podjęcie zaskarżonego aktu, gdy akt ten został zaskarżony do sądu administracyjnego przez inny podmiot, zwrócono uwagę w postanowieniu NSA z 15 kwietnia 2015 r., II OZ 228/15. Postanowieniem tym uchylono postanowienie wojewódzkiego sądu administracyjnego, którym w oparciu o wąskie rozumienie pojęcia „postępowanie administracyjne” odmówiono dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wszczętym na skutek skargi na akt prawa miejscowego z zakresu gospodarowania odpadami podmiotu powołującego się na to, że postępowanie sądowe dotyczy jego interesu prawnego, i dopuszczono ten podmiot do postępowania sądowego. W efekcie tego postanowienia NSA rozpoznał skargę kasacyjną dopuszczonego do postępowania sądowego podmiotu i uchylił wyrok Sądu pierwszej instancji, którym stwierdzono w części nieważność zaskarżonej uchwały, oddalając jednocześnie skargę. Ta sprawa jest przykładem tego, że szerokie rozumienie pojęcia „postępowanie administracyjne” przyczyniło się do uchylenia niezgodnego z prawem wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego. Zauważyć należy, że przyjęta w tym postanowieniu wykładnia art. 33 § 2 p.p.s.a. jest zgodna z postulatem doktryny prawa, aby

wykładnia tego przepisu prawa zmierzała w kierunku umożliwienia udziału jak najszerszego grona podmiotów w postępowaniu sądowym w celu zapewnienia im możliwości zaprezentowania własnych racji co do oceny legalności zaskarżonego przejawu działania administracji publicznej (tak W. Piątek w głosie do postanowienia NSA z 17 lutego 2016 r., sygn. akt II OZ 1270/15, „Państwo i Prawo” 2017, nr 11, str. 137).

Faktem jest, że szerokie rozumienie pojęcia „postępowanie administracyjne” spowoduje ułatwienie dostępu do wszystkich postępowań prowadzonych przed sądem administracyjnym obu kategoriom podmiotów objętych zakresem regulacji art. 33 § 2 p.p.s.a., co może mieć negatywny wpływ na sprawność postępowań oraz wywoływać wątpliwości z uwagi na ochronę praw innych osób biorących udział w tych postępowaniach. Szerokie rozumienie wskazanego pojęcia nie oznacza jednak, że dostęp do postępowań sądowych dla tych podmiotów nie będzie niczym ograniczony. W celu dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym osoba, o której mowa w pierwszym zdaniu art. 33 § 2 p.p.s.a., musi wykazać, że wynik postępowania przed sądem dotyczy jej interesu prawnego. Z kolei organizacja społeczna, o której mowa w drugiej części powołanego przepisu, musi wykazać, że sprawa, w której zgłasza udział, dotyczy zakresu jej statutowej działalności, a nadto, że udział ten służy zapewnieniu kontroli społecznej postępowania sądowego. Warunek w postaci zapewnienia społecznej kontroli postępowania sądowego nie wynika wprost z art. 33 § 2 p.p.s.a., jednakże jest przyjmowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, czego wyrazem jest przede wszystkim postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z 28 września 2009 r., II GZ 55/09, a nadto m.in. postanowienia NSA z 25 listopada 2024 r., II OSK 686/22; z 19 listopada 2024 r., II OSK 411/22; z 17 lipca 2024 r., II OSK 1406/23; z 18 lipca 2023 r., III OZ 353/23; z 13 czerwca 2023 r., III OZ 270/23; z 31 stycznia 2023 r., II GSK 115/22 oraz z 25 stycznia 2022 r., II OSK 1642/19, w których powołując się na to postanowienie odmówiono dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu sądowym lub zaakceptowano takie rozstrzygnięcie wojewódzkiego sądu administracyjnego. Dodać można, że w powołanym postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, wydanym w poszerzonym składzie, zwrócono uwagę na to, że „udział organizacji społecznej w postępowaniu sądowoadministracyjnym nie może służyć realizacji partykularnych interesów władz organizacji lub jej członków”.

Istotną wskazówką dla oceny możliwości dopuszczenia do udziału w postępowaniu organizacji społecznej może być dodany do Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ustawą z dnia 12 września 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 1427) art. 106 § 3a, zgodnie z którym sąd może z urzędu zwrócić się

do organizacji społecznej o przedstawienie sądowi istotnego dla sprawy poglądu, jeżeli uzna to za przydatne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje to nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie. Sądy administracyjne dysponują zatem instrumentem, który pozwala zapoznać się ze stanowiskiem organizacji społecznej bez konieczności dopuszczania jej do udziału w postępowaniu. Pozwala to na wyważenie takich wartości, jak z jednej strony szerszy udział poprzez organizacje społeczne społeczeństwa w postępowaniach przed sądami administracyjnymi i z drugiej strony prawo skarżącego do rozpoznania jego sprawy bez zbędnej zwłoki.

W końcu zauważyć należy, że ograniczenia w zakresie dopuszczenia do postępowania sądowego osób powołujących się za swój interes prawny, jak i organizacji społecznych występujących w sprawach innych osób mogą wynikać ze szczególnego charakteru niektórych spraw rozpoznawanych przed sądem administracyjnym. Tytułem przykładu takiego podejścia do wykładni i stosowania art. 33 § 2 p.p.s.a. można wskazać na następujące orzeczenia.

Postanowieniem z 27 maja 2020 r., I FSK 128/20, Naczelny Sąd Administracyjny odmówił dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług organizacji społecznej, gdyż podatnik będący stroną tego postępowania nie wyraził na to zgody. Naczelny Sąd Administracyjny powołał się przy tym na art. 133a § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym w sprawie dotyczącej innej osoby wymaga jej zgody. Nadto NSA uwzględnił potrzebę ochrony tajemnicy skarbowej.

W postanowieniach z 19 października 2021 r., II OZ 668/21; z 13 października 2020 r., II OZ 769/20; z 23 listopada 2022 r., II OZ 649/22 oraz z 6 października 2016 r., II OZ 1029/16, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że art. 33 § 2 p.p.s.a. nie stanowi podstawy prawnej dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym ze skargi gminy na rozstrzygnięcie nadzorcze oraz ze skargi organu nadzoru na uchwałę lub zarządzenie organu gminy.

Mając to wszystko na uwadze więcej okoliczności przemawia za tym, że występujące w art. 33 § 2 p.p.s.a. pojęcie „postępowanie administracyjne” trzeba rozumieć, jako postępowanie prowadzone przez organ administracji w każdej sprawie, w której działanie organu administracji podlega zaskarżeniu skargą do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 i § 3 p.p.s.a. Tym samym powołany przepis może być podstawą dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym wywołanym skargą na uchwałę o zezwoleniu na realizację inwestycji mieszkaniowej i inwestycji towarzyszących, podjętą na podstawie ustawy o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji

mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących, osoba, która nie brała udziału w postępowaniu poprzedzającym podjęcie tej uchwały, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jak też organizacji społecznej nie powołującej się na własny interes prawny, lecz zgłaszającej udział w sprawie innej osoby, jeżeli sprawa ta dotyczy przedmiotu jej statutowej działalności.

Dochodząc do takiej konkluzji powiększony skład NSA miał na uwadze także stanowiska przedstawione przez RPO oraz prokuratora Prokuratury Krajowej.

Jeżeli chodzi o stanowisko RPO zauważyć należy, że jest ono zbieżne z zasadniczym kierunkiem wykładni przyjętej przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdyż opowiada się za szerokim rozumieniem pojęcia „postępowanie administracyjne”. Jednakże mimo tego RPO zaproponował w pewnym zakresie inne rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego, które w ocenie powiększonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego wykracza poza wskazany wcześniej zakres możliwej odpowiedzi. W szczególności należy pokreślić, że z przedstawionego zagadnienia prawnego, w tym także z jego uzasadnienia, nie wynika, aby zagadnienie to sprawdzało się w istocie także do wyjaśnienia, czy rozstrzygając o dopuszczeniu do udziału w postępowaniu wszczętym na skutek skargi wniesionej na podstawie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym podmiotu, który powołuje się na swój interes prawny, można przyjąć, iż taki podmiot jest zobowiązany do wykazania nie tylko, jak by literalnie wynikało z art. 33 § 2 *in fine* p.p.s.a., że postępowanie dotyczy jego interesu prawnego, lecz, że jego interes prawny został naruszony. Jeszcze raz należy podkreślić, że w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w powiększonym składzie rozstrzygane zagadnienie prawne w istocie dotyczy sposobu rozumienia użytego w powołanym przepisie zwrotu „postępowanie administracyjne” i wynikających z tego konsekwencji w zakresie stosowania art. 33 § 2 p.p.s.a.

Z kolei jeżeli chodzi o stanowisko prokuratora Prokuratury Krajowej to wystarczy zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w powiększonym składzie przede wszystkim właśnie z zasady konsekwencji terminologicznej wywodzi swoje stanowisko o szerokim rozumieniu pojęcia „postępowanie administracyjne”, przy czym chodzi o porównanie sformułowania art. 33 § 2 p.p.s.a. z art. 3 § 2 pkt 4 i 9 p.p.s.a. Nadto Naczelny Sąd Administracyjny nie uznaje, aby występowały przesłanki do odrzucenia wyników w ten sposób przyjętej wykładni prawa.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 oraz art. 264 § 1 p.p.s.a., podjął uchwałę jak w sentencji.

16

**POSTANOWIENIE
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 28 stycznia 2025 r.
(II FSK 1413/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Beata Cieloch

Sędziowie: NSA Antoni Hanusz, del. WSA Alicja Polańska (sprawozdawca)

Z uwagi na treść art. 154 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), w sytuacji ustanowienia w sprawie, na wniosek organu – na podstawie art. 42 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) w zw. z art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej – przez sąd powszechny kuratora spółki, to jego należy uznać za pełnomocnika do doręczeń. W sytuacji ustanowienia przez tego kuratora następnie pełnomocnikiem spółki dodatkowego pełnomocnika w osobie radcy prawnego, tj. pełnomocnika szczególnego, ten ostatni nie jest uprawniony do odbioru korespondencji kierowanej do spółki.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 16 maja 2024 r. w sprawie ze skargi B. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. z dnia 30 stycznia 2024 r. nr (...) w przedmiocie odrzucenia skargi i na podstawie art. 185 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżone postanowienie i p r z e k a z a ł sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie.

Z u z a s a d n i e n i a

Postanowieniem z dnia 16 maja 2024 r., I SA/Kr 264/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) odrzucił skargę B. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. z dnia 30 stycznia 2024 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r.

Sąd pierwszej instancji uznał, że nie doszło do prawidłowego doręczenia zaskarżonej decyzji, co spowodowało, że nie weszła ona do obrotu prawnego. Doręczenie decyzji pełnomocnikowi ogólnemu spółki, tj. kuratorowi, z pominięciem ustanowionego przez niego 19 grudnia 2023 r. pełnomocnika w osobie radcy prawnego, było bezskuteczne. Z kolei, skargi wniesione przed rozpoczęciem terminu do ich wniesienia są przedwczesne i podlegają odrzuceniu jako niedopuszczalne.

Organ zaskarżył skargą kasacyjną postanowienie Sądu pierwszej instancji w całości, podnosząc zarzuty naruszenia:

1) przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), tj.:

– art. 58 § 1 pkt 6 w zw. art. 133 § 1 i art. 141 § 4 w zw. z art. 166 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 138a § 1 i § 2, art. 138d § 1 i § 2, art. 138g, art. 138i § 1, art. 145 § 1, § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: „o.p.”), poprzez odrzucenie skargi jako niedopuszczalnej z uwagi na przyjęcie przez sąd, że zaskarżona decyzja nie została prawidłowo doręczona pełnomocnikowi skarżącej i tym samym nie weszła do obrotu prawnego, co oznacza że wniesienie skargi nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu do zaskarżenia decyzji (czyli przedwcześnie), w sytuacji gdy skarga była dopuszczalna i nie była przedwczesna, gdyż decyzja została skutecznie doręczona kuratorowi skarżącej, który na gruncie przepisów o.p. posiadał status pełnomocnika ogólnego, które to naruszenie miało istotny wpływ na wynik postępowania, gdyby bowiem sąd prawidłowo przeprowadził kontrolę zaskarżonej decyzji, to dostrzegłby, że zarówno z treści decyzji jak i akt sprawy wynika, że zaskarżona decyzja była prawidłowo doręczona i weszła do obrotu prawnego, nie było tym samym podstaw do zastosowania art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a i odrzucenia skargi jako niedopuszczalnej z powodów wskazanych przez sąd;

2) prawa materialnego, na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a., tj.:

– naruszenie art. 138a § 1 i § 2, art. 138d § 1 i § 2, art. 138g, art. 138i § 1, art. 145 § 3 o.p. poprzez ich niezastosowanie w sprawie, wskutek tego, że sąd pominął w swoich rozważaniach i nie zastosował wskazanych przepisów, z których jednoznacznie wynika, że kurator ustanowiony przez sąd na wniosek organu podatkowego jest (z mocy ustawy) uznany za pełnomocnika ogólnego strony i jest, w związku z tym, od dnia wpływu pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, upoważniony do działania w imieniu strony we wszystkich sprawach podatkowych, natomiast, w przypadku gdy w sprawie w imieniu strony działa jednocześnie pełnomocnik

ogólny i szczególny, strona ma możliwość wskazania jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń, a w przypadku braku takiego wskazania organ podatkowy doręcza pisma jednemu z pełnomocników, według swojego wyboru, zaś w stanie faktycznym sprawy wskazane przepisy powinny zostać zastosowane i doprowadzić do uznania przez sąd, że zaskarżona decyzja została prawidłowo doręczona pełnomocnikowi ogólnemu (kuratorowi) skarżącej, w związku z czym weszła do obrotu prawnego i rozpoczął bieg termin do zaskarżenia ww. decyzji.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ wskazał, że Sąd Rejonowy (...) postanowieniem z 19 września 2023 r. ustanowił skarżącą kuratora.

Sąd określił zakres kompetencji kuratora jako:

1) postaranie się o niezwłoczne powołanie organów skarżącej, a w razie potrzeby o jej likwidację, w tym wystąpienie do sądu rejestrowego o rozwiązanie spółki i reprezentowanie jej w tym postępowaniu;

2) reprezentowanie skarżącej i podejmowanie czynności procesowych w postępowaniach podatkowych oraz w innych sprawach należących do organów.

Kurator skarżącej był zatem jej pełnomocnikiem ogólnym w rozumieniu przepisów o.p. Dnia 30 listopada 2023 r. organ otrzymał dane niezbędne do dokonania wpisu kuratora jako pełnomocnika ogólnego. Tego samego dnia organ dokonał zgłoszenia ustanowionego kuratora do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Statusu kuratora jako pełnomocnika ogólnego skarżącej w żaden sposób nie zmienia ustanowienie przez niego dodatkowego pełnomocnika w osobie radcy prawnego. Pełnomocnictwo udzielone 12 grudnia 2023 r. należy traktować, biorąc pod uwagę jego treść, jako pełnomocnictwo szczególne w rozumieniu art. 138e § 1 o.p. W sprawie nie ulega zatem wątpliwości występowanie dwóch pełnomocników: ogólnego oraz szczególnego, z których każdy był w pełni uprawniony do reprezentowania skarżącej w postępowaniu podatkowym (odwoławczym) prowadzonym przez organ. Wybór pełnomocnika, któremu doręczono decyzję, należał w takiej sytuacji do organu podatkowego. Sąd natomiast pominął w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia, zarówno treść stosownych przepisów o.p. (i ich nie zastosował), jak i nieprawidłowo ustalił stan faktyczny uznając, że zaskarżona decyzja nie została doręczona pełnomocnikowi skarżącej.

Podnosząc powyższe zarzuty organ wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną spółka wniosła o oddalenie tej skargi i zasądzenie od organu kosztów zastępstwa procesowego, w wysokości prawem przepisanej. Spółka wskazała, że ustanowiony kurator, pomimo że jest traktowany w postępowaniu podatkowym jako pełnomocnik ogólny,

to jednak nie jest pełnomocnikiem w rozumieniu przepisów ogólnych Kodeksu cywilnego. W sprawie nie miało miejsca ustanowienie przez stronę więcej niż jednego pełnomocnika. Kurator nie został ustanowiony przez stronę, ale przez sąd. Natomiast, pełnomocnik szczególny został ustanowiony przez stronę, tzn. przez spółkę reprezentowaną przez kuratora. Zatem, w postępowaniu był tylko jeden pełnomocnik ustanowiony przez stronę. Przepis art. 138g o.p. nie odnosi się do kuratora, który jest jedynie „uznawany za pełnomocnika ogólnego”, tzn. jest nim na zasadzie domniemania prawnego, a nie z woli strony (umocowanie).

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zawiera usprawiedliwione podstawy kasacyjne.

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Strony mogą przytaczać nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych. W rozpoznawanej sprawie nie wystąpiła żadna z przesłanek nieważności postępowania, wymienionych w art. 183 § 2 p.p.s.a., co oznacza związanie granicami skargi kasacyjnej.

Podnosząc w skardze kasacyjnej zarzuty, zarówno naruszenia przepisów postępowania, mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak i naruszenia przepisów prawa materialnego dotyczących instytucji pełnomocnictwa, tj. art. 138a § 1 i § 2, art. 138d § 1 i § 2, art. 138g, art. 138i § 1, art. 145 § 3 o.p. organ zakwestionował w istocie ocenę Sądu pierwszej instancji dotyczącą pozycji kuratora jako pełnomocnika ogólnego w postępowaniu podatkowym i w konsekwencji – skuteczność doręczenia temuż podmiotowi zaskarżonej do Sądu pierwszej instancji decyzji, jak też uznanie, że nie weszła ona do obrotu prawnego.

Sąd pierwszej instancji, odrzucając skargę, wskazał, że skoro ustanowiony w sprawie, na wniosek organu – na podstawie art. 42 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.; dalej. k.c.) w zw. z art. 138 § 3 o.p. – kurator ustanowił następnie pełnomocnikiem spółki dodatkowego pełnomocnika w osobie radcy prawnego, tj. pełnomocnika szczególnego, to ten ostatni był uprawniony do odbioru korespondencji kierowanej do spółki. Natomiast, według organu, ustanowiony na wniosek organu przez sąd powszechny kurator działał w sprawie – na podstawie art. 138d o.p. – jako pełnomocnik ogólny, zaś ustanowiony przez tegoż kuratora pełnomocnik z wyboru – radca prawny, był kolejnym pełnomocnikiem o statusie pełnomocnika szczególnego, lecz wobec niewskazania przez żadnego z nich, któremu doręczać korespondencję, organ – na podstawie art. 145 § 3 o.p. – dokonał wyboru pełnomocnika, któremu należy doręczyć decyzję i doręczył ją pełnomocnikowi

ogólnemu, zatem decyzja została skutecznie doręczona temu pełnomocnikowi (ogólnemu – kuratorowi) i weszła do obrotu prawnego.

Mając na uwadze taki zakres sporu, należy wskazać, że z ustaleń organu podatkowego i Sądu pierwszej instancji niespornie wynika, że kurator spółki został ustanowiony na wniosek organu (art. 138 § 3 o.p.) przez Sąd Rejonowy (...) postanowieniem z 19 września 2023 r. Kurator skarżącej był zatem jej pełnomocnikiem ogólnym w rozumieniu przepisów o.p. (art. 138d § 2 o.p.), a zakres jego pełnomocnictwa obejmował – zgodnie z postanowieniem Sądu – m.in. reprezentowanie skarżącej i podejmowanie czynności procesowych w postępowaniach podatkowych oraz w innych sprawach należących do organów. Ponadto, organ 30 listopada 2023 r. dokonał zgłoszenia ustanowionego kuratora do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, zgodnie z art. 138d § 4 o.p.

W sprawie nie ulega zatem wątpliwości występowanie dwóch pełnomocników: ogólnego oraz szczególnego, z których każdy był w pełni uprawniony do reprezentowania skarżącej w postępowaniu podatkowym (odwoławczym) prowadzonym przez organ. Natomiast, kwestia doręczeń w takiej sytuacji wymaga szczegółowej analizy.

Otóż, w typowej sytuacji, gdy stronę w postępowaniu podatkowym reprezentuje więcej niż jeden pełnomocnik, w tym pełnomocnik ogólny i szczególny, strona powinna wskazać organowi jednego z nich, jako pełnomocnika do doręczeń, zgodnie z art. 138g o.p. Jeżeli strona nie wskaże pełnomocnika do doręczeń, w takiej sytuacji – na podstawie art. 145 § 3 o.p. – zgodnie z którym: „w razie niewyznaczenia pełnomocnika do doręczeń, o którym mowa w art. 138g, organ podatkowy doręcza pisma jednemu z pełnomocników” – organ podatkowy dokonuje wyboru pełnomocnika, któremu będzie doręczał korespondencję.

Dodatkowo należy wskazać, że przepis art. 154 § 1 o.p. stanowi, iż: „pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd.”

Mając na uwadze brzmienie powołanych przepisów, regulujących kwestię doręczeń, należy ustalić ich wzajemną relację. Oba te przepisy regulują kwestię doręczeń pełnomocnikom strony. Przepis art. 138g o.p. reguluje sytuację występowania w sprawie wielu pełnomocników, w tym pełnomocnika ogólnego i szczególnego, czyli tak jak w tej sprawie, nakazując dokonywanie doręczeń pełnomocnikowi do doręczeń wskazanemu przez stronę. Natomiast, przepis art. 154 § 1 o.p. reguluje kwestię doręczeń pełnomocnikowi ogólnemu strony, tj. kuratorowi, w sytuacji wyznaczenia go przez sąd, czyli także tak jak w tej sprawie.

Z tego pierwszego przepisu wynika kompetencja strony do wskazania pełnomocnika do doręczeń (w przypadku wielości pełnomocników), jednak w analizowanej sprawie strona nie działa (brak powołanych do tego organów), z tej przyczyny – na wniosek organu – sąd powołał kuratora, działającego za stronę w sprawie jako pełnomocnik ogólny. Zatem, przepis art. 138g o.p. nie znajduje zastosowania w sprawie, gdyż strona nie posiada kompetencji do działania w sprawie, w tym do wskazania pełnomocnika do doręczeń. W konsekwencji, przepisem który znajduje zastosowanie w sprawie jest art. 154 § 1 o.p., z którego – jak wskazano – wynika, że doręczeń należy dokonywać pełnomocnikowi ogólnemu, czyli kuratorowi. Potwierdzeniem szczególnej mocy przepisu art. 154 § 1 o.p. o obowiązku dokonywania doręczeń kuratorowi, jako pełnomocnikowi ogólnemu wyznaczonemu przez sąd, jest regulacja zamieszczona w art. 138d § 4 o.p., zgodnie z którą: „Informacje o udzieleniu pełnomocnictwa, o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej umieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, zwanym dalej „Centralnym Rejestrem.”. Dodatkowo, ustawodawca przewidział w art. 138d § 8 o.p., że: „organ, na wniosek którego sąd wyznaczył kuratora, niezwłocznie informuje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o treści postanowienia sądu o ustanowieniu kuratora.”. Oba te przepisy stanowią o sposobie i miejscu ujawnienia (tj. w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych), informacji w przedmiocie m.in. ustanowienia kuratora przez sąd na wniosek organu podatkowego. Z tego źródła organy podatkowe powinny zatem czerpać informację o ustanowionym w sprawie pełnomocniku ogólnym, w tym ustanowionym przez sąd kuratorze.

W takiej sytuacji jak przedstawiona, a jaka zaistniała w sprawie, organ podatkowy nie miał możliwości dokonania wyboru pełnomocnika, któremu należało doręczyć decyzję. Decyzję należało doręczyć pełnomocnikowi ogólnemu – kuratorowi, co też prawidłowo uczynił organ.

Zatem, pomimo częściowo błędnej argumentacji podniesionej w uzasadnieniu podstaw kasacyjnych skargi kasacyjnej w zakresie możliwości posiadania wyboru pełnomocnika do doręczeń przez organ, zarzuty skargi kasacyjnej zasługiwały na uwzględnienie, gdyż Sąd pierwszej instancji wadliwie ocenił, że w sprawie nie doszło do prawidłowego doręczenia zaskarżonej decyzji, tj. kuratorowi zamiast pełnomocnikowi szczególnemu, co spowodowało, w ocenie Sądu, że nie weszła ona do obrotu prawnego, a co także skutkowało, iż skarga wniesiona przed rozpoczęciem terminu do jej wniesienia okazała się przedwczesną i podlega odrzuceniu jako niedopuszczalna.

Mając powyższe okoliczności na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny – na podstawie art. 185 p.p.s.a. – uchylił zaskarżone postanowienie w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

17

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 18 lutego 2025 r.
(II GSK 1727/21)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Joanna Wegner (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Marcin Kamiński, del. WSA Marek Krawczak*

Pojęcie daty udzielenia patentu w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 469/2009 z dnia 6 maja 2009 r. dotyczące dodatkowego świadectwa ochronnego dla produktów leczniczych (Dz.Urz. UE. L. 2009.152.1) utożsamiać należy z momentem publikacji ogłoszenia o udzieleniu patentu w „Wiadomościach Urzędu Patentowego”.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej O. (...) CO. LTD. w T., J. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 listopada 2020 r. w sprawie ze skargi O. (...) CO. LTD. w T., J. na decyzję Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 kwietnia 2020 r., nr DZ.DPO.0335.150.2015.37.kkor w przedmiocie odmowy udzielenia dodatkowego prawa ochronnego dla produktu leczniczego i na podstawie art. 185 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.) u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz wydane w tej sprawie decyzje Urzędu Patentowego, a na podstawie art. 203 pkt 1 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej na rzecz O. (...) CO. LTD. w T., J. trzy tysiące siedemset złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 26 listopada 2020 r., VI SA/Wa 1375/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.) oddalił skargę O. (...) CO.LTD z siedzibą w T. na decyzję Urzędu Patentowego

Rzeczypospolitej Polskiej z 15 kwietnia 2020 r. w przedmiocie odmowy udzielenia dodatkowego prawa ochronnego dla produktu leczniczego.

Wyrok ten wydano w wyniku rozpoznania sprawy po uchyleniu przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 9 kwietnia 2019 r., II GSK 257/17 wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 października 2016 r., VI SA/Wa 535/16 oddalającego skargę na decyzję Urzędu Patentowego z 6 lipca 2025 r. o odmowie udzielenia dodatkowego prawa ochronnego dla produktu leczniczego z uwagi na uchybienie terminu wystąpienia z wnioskiem o wydanie tej decyzji. Organ uznał, że pojęcie daty udzielenia patentu należy utożsamiać z datą wydania decyzji, co skutkuje tym, że w tej sprawie zezwolenie na wprowadzenie produktu leczniczego do obrotu wydano po udzieleniu patentu. Tym samym termin sześciomiesięczny, o którym mowa w art. 7 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 469/2009 z 6 maja 2009 r. dotyczące dodatkowego świadectwa ochronnego dla produktów leczniczych (Dz.Urz. UE. L. 2009.152.1) – dalej: rozporządzenie nr 469/2009, liczyć należało od daty wydania zezwolenia, a wnioskodawca nie zachował tego terminu.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że Sąd pierwszej instancji nie dokonał prawidłowej wykładni przepisu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009. Wskazał, że pojęcie „data udzielenia patentu” powinna być rozumiana jednolicie we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej, i że w toku ponownego rozpoznania sprawy należy ustalić znaczenie tego pojęcia w poszczególnych państwach oraz w Europejskim Urzędzie Patentowym i czy jest ono utożsamiane z datą ogłoszenia w oficjalnym biuletynie Urzędu. W wykonaniu tych wskazań Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 19 września 2019 r., VI SA/Wa 1456/19 uchylił decyzję organu (wydaną w postępowaniu przez organ drugiej instancji) przyjmując, że stan faktyczny sprawy nie został ustalony prawidłowo i ocenił, że to Urząd Patentowy powinien przeprowadzić czynności mające na celu wypełnienie wskazań zawartych w powyższym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zauważył ponadto, że na poziomie wspólnotowym powinno być wprowadzone jednolite rozwiązanie zapobiegające wprowadzaniu zróżnicowanych unormowań krajowych.

W toku postępowania administracyjnego Urząd Patentowy uzyskał drogą elektroniczną informacje z 23 państw członkowskich Unii Europejskiej w jaki sposób ustalany jest początek biegu sześciomiesięcznego terminu na złożenie wniosku o udzielenie dodatkowego prawa ochronnego opartego na patencie krajowym, określonego w art. 7 rozporządzenia nr 469/2009. Stwierdzono, że przyjmowane są trzy rozwiązania: data wydania decyzji o udzieleniu patentu, data, kiedy decyzja o udzieleniu patentu stała się ostateczna oraz data publikacji informacji o udzieleniu patentu w biuletynie urzędowym. W wydanej następnie decyzji organ przypisał decydujące znaczenie dacie doręczenia

decyzji o udzieleniu patentu, bo wówczas – zgodnie z art. 110 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.; dalej: k.p.a.) – decyzja ta wchodzi do obrotu prawnego. Z tego powodu orzeczono ponownie o utrzymaniu w mocy decyzji wydanej przez organ w pierwszej instancji.

Oddalając skargę Sąd pierwszej instancji zaakceptował stanowisko organu. Wyjaśnił że w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej brak jest jednolitego rozwiązania analizowanego problemu, a zatem w opinii Sądu pierwszej instancji każde z tych państw może samodzielnie ustalić datę udzielenia patentu. Odwołując się do przepisów art. 54 ust. 1 i art. 232 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.; dalej: p.w.p.) oraz art. 110 k.p.a. i § 4 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 9 września 2016 r. w sprawie składania i rozpatrywania wniosków o udzielenie dodatkowego prawa ochronnego dla produktów leczniczych i produktów ochrony roślin (Dz.U. poz. 1482; dalej: rozporządzenie krajowe) Sąd pierwszej instancji przyjął, że czynności publikacji o udzielonym patencie i wydanie dokumentu patentowego mają charakter następczy i wobec tego nie mogą być przesądzające.

Od wyroku Sądu pierwszej instancji skarżąca spółka wniosła skargę kasacyjną, w której zaskarżyła wyrok w całości.

Środek odwoławczy oparto na obu podstawach.

Zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego dotyczyły błędnej wykładni pojęcia „data udzielenia patentu” zamieszczonego w art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009, a polegającej na niezastosowaniu jednolitej wykładni wspólnotowej. Zarzuty naruszenia przepisów postępowania odnosiły się do art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. i art. 153 p.p.s.a. poprzez niewykonanie zobowiązań wskazanych w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 19 września 2019 r., VI SA/Wa 1456/19 obejmujących respektowanie motywów rozporządzenia nr 469/2009 i wspólnotowej wykładni pojęcia „data udzielenia patentu”, co doprowadziło do błędnego uznania, że datą tą jest data doręczenia stronie decyzji. Skarżąca zarzuciła również naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi pomimo niezastosowania przez organ przepisów art. 8 pkt 1 lit. a/ rozporządzenia nr 469/2009 i § 3 rozporządzenia krajowego, sprzecznie z intencją ustawodawcy, który zamieścił w katalogu wymogów wniosku o udzielenie dodatkowego prawa ochronnego obowiązek podania numeru patentu podstawowego. Ostatni zarzut dotyczył naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez sporządzenie wadliwego uzasadnienia, w którym nie oceniono wszystkich zarzutów skargi.

Strona skarżąca wniosła także o skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego dotyczącego wykładni pojęć „data udzielenia patentu” oraz „udzielenie patentu”.

Skarżąca spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania, ewentualnie o uchylenie tego wyroku i decyzji Urzędu Patentowego oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Odpowiedzi na skargę kasacyjną nie wniesiono.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z 183 p.p.s.a., Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania. Jeżeli nie wystąpiły przesłanki nieważności postępowania wymienione w art. 183 § 2 p.p.s.a., a w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiły, to Sąd związany jest granicami skargi kasacyjnej oraz – w świetle art. 153 i art. 190 p.p.s.a. – wskazaniem wynikającymi z wydanych wcześniej w tej sprawie wyroków sądów administracyjnych.

Wprawdzie czynności postępowania, które miały zmierzać do ustalenia prawidłowej wykładni przepisu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009 zostały wypełnione, to jednak dokonany przez Sąd pierwszej instancji rezultat wykładni tego przepisu okazał się błędny. Wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, stwierdzenie rozbieżności co do znaczenia nadawanego pojęciu uregulowanemu w przepisie prawa unijnego nie usprawiedliwia przyjęcia dowolnej jego interpretacji. Ta bowiem – w świetle reguł wiążących interpretatora dokonującego wykładni przepisu prawa unijnego – powinna być przede wszystkim skierowana na realizację określonego rezultatu, a więc zamierzonego przez prawodawcę unijnego skutku działania normy prawnej.

Jak wynika z punktów 4–9 preambuły do rozporządzenia nr 469/2009 wydanie tego aktu prawnego miało na celu ujednoczenie zasad ochrony podmiotów prowadzących prace badawcze w dziedzinie farmacji i zagwarantowanie korzystania przez te podmioty z maksymalnego terminu okresu wyłączności, licząc od uzyskania przez produkt leczniczy pierwszego zezwolenia na obrót.

Zgodzić się należy z Sądem pierwszej instancji, że w zasadzie na podstawie art. 110 § 1 k.p.a. organ pozostaje związany decyzją od chwili jej doręczenia bądź ogłoszenia. Od tego momentu decyzja wywołuje co do zasady skutki prawne, choć w przypadku uruchomienia procedury odwoławczej a niekiedy i sądowej ochrony (wskutek wstrzymania wykonania decyzji) uzyskanie przez decyzję skuteczności prawnej może być znacznie przesunięte w czasie.

Od wskazanej zasady zachodzą także wyjątki, co sygnalizuje już sam art. 110 § 1 *in fine* k.p.a., a ponadto – w świetle przepisu art. 252 k.p.a. w postępowaniu prowadzonym przez Urząd Patentowy przepisy k.p.a. stosuje się odpowiednio. Formuła odpowiedniego stosowania przepisów prawa wymaga rozważenia tego, czy dana regulacja podlega zastosowaniu wprost, z modyfikacjami albo

wcale (zob. J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3, s. 370–371).

Prawo z patentu należy do cywilnych praw podmiotowych, o charakterze bezwzględnym, skutecznym *erga omnes* i powstających na podstawie decyzji administracyjnej Urzędu Patentowego.

Charakter ochrony patentowej, a tym samym skuteczności prawnej decyzji Urzędu Patentowego jest specyficzna. Z jednej bowiem strony – zgodnie z art. 288 ust. 2 p.w.p. – ochrona patentowa powstać może jeszcze przed wydaniem decyzji o udzieleniu patentu. Z drugiej strony – w myśl art. 52 ust. 2 p.w.p. – udzielenie patentu następuje pod warunkiem zawieszającym – uiszczenia opłaty za pierwszy okres ochrony. Ponadto wpis do rejestru następuje po uiszczeniu wspomnianej opłaty i po stwierdzeniu wykonalności decyzji o udzieleniu patentu (§ 29 ust. 1 rozporządzenia z dnia 12 stycznia 2017 r. w sprawie rejestrów prowadzonych przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. poz. 115). Dopiero z chwilą wpisu do rejestru patent otrzymuje numer rejestrowy (§ 6 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia). Rozwiązanie to koresponduje z przepisem art. 8 ust. 1 lit. a/ rozporządzenia nr 469/2009, obligującym wnioskodawcę ubiegającego się o udzielenie dodatkowego prawa ochronnego do podania numeru patentu podstawowego. Skoro dysponowanie numerem rejestrowym stanowi warunek formalny ubiegania się o wydanie dodatkowego prawa ochronnego, to przyjęty przez Sąd pierwszej instancji rezultat wykładni przepisu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009 nie daje się pogodzić z konstrukcją ubiegania się o dodatkowe prawo ochronne. W konsekwencji jedynym, zgodnym ze wspomnianymi celami prawa unijnego, wynikiem interpretacji tego przepisu, odpowiadającym zresztą praktyce m.in. Europejskiego Urzędu Patentowego, jest taki, który zaprezentowano w skardze kasacyjnej. Pojęcie daty udzielenia patentu w rozumieniu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009 utożsamiać należy z momentem publikacji ogłoszenia o udzieleniu patentu w „Wiadomościach Urzędu Patentowego”. Zarzut błędnej wykładni tego przepisu okazał się zatem uzasadniony.

Nie można natomiast podzielić zarzutów naruszenia przepisów art. 153 i art. 190 p.p.s.a., dlatego że Sąd pierwszej instancji wywiązał się z nałożonych w wiążącym w tej sprawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 kwietnia 2019 r., II GSK 257/17 wskazań co do dalszego postępowania. Oceniał bowiem zasadnie, że organ uzupełnił uznany za brakujący w tej sprawie materiał dowodowy. Nieuzasadniony jest również zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., bo motywy zaskarżonego wyroku zawierają wszystkie wymagane przez ten przepis elementy, Sąd pierwszej instancji wyczerpująco odniósł się do istoty problemu w tej sprawie. Odmienny pogląd wyrażony przez Naczelną Sąd Administracyjny w kwestii wykładni przepisu prawa materialnego nie czyni uzasadnienia zaskarżonego wyroku wadliwym.

Kluczowa w tej sprawie wykładnia przepisu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009 nie wzbudziła wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tymczasem tego rodzaju wątpliwości sądu stanowią przesłankę skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego (zob. wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., I GNP 1/23, LEX nr 3516050). Z tego powodu Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił żądania strony skarżącej o zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o rozstrzygnięcie podniesionego zagadnienia prawnego.

Rozpoznając żądanie skarżącej spółki ponownie organ będzie respektował zaprezentowaną wyżej wykładnię przepisu art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 469/2009 i uwzględni, że pojęcie daty udzielenia patentu oznacza publikację ogłoszenia o jego udzieleniu w „Wiadomościach Urzędu Patentowego”.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 185 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i art. 135 p.p.s.a., uchylił za skarżony wyrok oraz wydane w tej sprawie decyzje Urzędu Patentowego.

O kosztach postępowania Naczelny Sąd Administracyjny postanowił na podstawie art. 203 pkt 1 p.p.s.a.

18

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 12 marca 2025 r.
(I FZ 33/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Bartosz Wojciechowski (sprawozdawca)

Jeżeli ogłoszono upadłość obejmującą likwidację majątku upadłego, postępowania sądowe i administracyjne dotyczące masy upadłości mogą być wszczęte i dalej prowadzone jedynie przez syndyka lub przeciwko niemu. Upadły pozbawiony jest natomiast legitymacji formalnej do występowania w tych postępowaniach (art. 144 ust. 1 i art. 102 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, Dz.U. z 2024 r. poz. 794).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) zażalenie R. sp. z o.o. w upadłości

z siedzibą w P. (poprzednio: O. sp. z o.o. z siedzibą w P.) na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 października 2024 r. o odrzuceniu skargi kasacyjnej R. sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w P. (poprzednio: O. sp. z o.o. z siedzibą w P.) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 czerwca 2024 r. w sprawie ze skargi O. sp. z o.o. z siedzibą w P. na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2024 r., nr DNK7.8011.33.2024 w przedmiocie przedłużenia blokady rachunków bankowych.

Z u z a s a d n i e n i a

Postanowieniem z 10 października 2024 r., III SA/Wa 1241/24 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie odrzucił skargę kasacyjną R. sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w P. (dalej: spółka, skarżąca, strona) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 czerwca 2024 r., III SA/Wa 1241/24 w sprawie ze skargi O. sp. z o.o. z siedzibą w P. na postanowienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 8 kwietnia 2024 r. w przedmiocie przedłużenia blokady rachunków bankowych.

W uzasadnieniu wskazano, że w dniu 16 września 2024 r. spółka (reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika) złożyła skargę kasacyjną od wyroku z 25 czerwca 2024 r. Skarga kasacyjna została podpisana przez pełnomocnika doradcę podatkowego A.S., któremu pełnomocnictwa udzielił prezes zarządu S.C. Co istotne, złożenie tej skargi kasacyjnej nastąpiło niemalże 2 miesiące po tym jak Sąd Rejonowy (...) w P., Wydział (...) Gospodarczy do Spraw Upadłościowych i Restrukturyzacyjnych wydał w dniu 25 lipca 2024 r. postanowienie, w którym ogłosił upadłość skarżącej.

W związku z powyższym, w ocenie Sądu, w dniu złożenia skargi kasacyjnej (tj. 16 września 2024 r.) ani spółka, ani jej pełnomocnik nie posiadali już legitymacji do złożenia skargi kasacyjnej. Wskazane braki w zakresie umocowania samej spółki, jak i jej pełnomocnika do występowania przed sądem, w tym do złożenia skargi kasacyjnej, skutkuje uznaniem, że skarga kasacyjna pochodzi od podmiotu nieuprawnionego. Bezspornym bowiem jest, że w sprawie na skutek zmiany sposobu prowadzenia postępowania upadłościowego, zmieniony został sposób reprezentacji spółki (w miejsce zarządu wyznaczony został syndyk masy upadłości).

W chwili obecnej to syndyk jest stroną postępowania, a nie upadła spółka (art. 144 ust. 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2024 r., poz. 794; dalej: p.u.). Konstatacja, że syndyk jest stroną w postępowaniach dotyczących masy upadłości, jest jednoznaczna ze stwierdzeniem, iż syndykowi przysługuje legitymacja do występowania w tych

postępowaniach, w tym do wniesienia skargi kasacyjnej. Upadły pozbawiony jest natomiast legitymacji formalnej do występowania w tych postępowaniach.

Z powyższych względów skarga kasacyjna Spółki R. sp. z o.o. w upadłości – jako niedopuszczalna – podlegała odrzuceniu. Dodatkowo Sąd wskazał, iż na dzień wysłania odpisu wyroku wraz z uzasadnieniem (29 lipca 2024 r.) stroną postępowania był syndyk masy upadłości R. sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w P. i to jemu Sąd powinien doręczyć ww. przesyłkę. Mając na uwadze powyższe, na podstawie zarządzenia z 25 września 2024 r., wysłano odpis wyroku z 25 czerwca 2024 r. wraz z uzasadnieniem do wyznaczonego syndyka.

W zażaleniu na to postanowienie doradca podatkowy A.S. wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości oraz o zwrot kosztów postępowania według norm prawem przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucił naruszenie:

– art. 178 w zw. z art. 33 § 1b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.) poprzez niedopuszczenie spółki do udziału w postępowaniu w charakterze skarżącej i odrzucenie wniesionej przez spółkę skargi kasacyjnej;

– art. 141 § 4 w zw. z art. 160 p.p.s.a. poprzez zawarcie w uzasadnieniu postanowienia argumentów odbiegających od stanu faktycznego sprawy i niemających zastosowania w rozpoznawanej sprawie, m.in. poprzez wskazanie przez Sąd pierwszej instancji, że sprawa będąca przedmiotem skargi kasacyjnej dotyczy masy upadłości, oraz że pełnomocnictwo udzielone przez spółkę pełnomocnikowi wygasło na podstawie art. 102 p.u.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zażalenie nie zasługuje na uwzględnienie.

Prawidłowo bowiem Sąd wojewódzki powołał art. 178 p.p.s.a. oraz art. 144 ust. 1 i art. 102 p.u. i odrzucił skargę kasacyjną jako pochodzącą od podmiotu nieuprawnionego, wskazując, że w sprawie zmieniony został sposób reprezentacji spółki – w miejsce zarządu wyznaczony został syndyk masy upadłości.

W aktach sądowych sprawy znajduje się odpis postanowienia Sądu Rejonowego (...) w P., (...) Wydział Gospodarczy, z 25 lipca 2024 r., (...) w sprawie ogłoszenia upadłości spółki i wyznaczenia syndyka w osobie M.D. Powołanie syndyka ujawniono też w KRS spółki.

Bezdiskusyjnie zatem upadła spółka (a w konsekwencji i ustanowiony przez nią pełnomocnik) pozbawiona była legitymacji formalnej do dalszego udziału w postępowaniu.

Zapratyrywania tego nie może zmienić argumentacja podnoszona w zażaleniu, jakoby spółka zachowała legitymację do działania w charakterze strony, bowiem

wyrok dotyczył przedłużenia blokady rachunków bankowych, a więc nie przedmiotu wchodzącego do masy upadłości, ale czynności organu administracji.

Jak zasadnie wskazał już NSA w postanowieniu z 18 grudnia 2024 r., I FZ 278/24 (którym to postanowieniem NSA oddalił zażalenie R. sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w P. na postanowienie WSA w Poznaniu z 14 października 2024 r., I SA/Po 312/24, o odmowie dopuszczenia do udziału w postępowaniu sądowym w charakterze skarżącej w sprawie ze skargi O. sp. z o.o. z siedzibą w P. (obecnie syndyk masy upadłości R. sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w P.) na czynność Naczelnika Urzędu Skarbowego P. z 12 marca 2024 r. w przedmiocie wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych): „(...) w uzasadnieniu uchwały z 10 lutego 2006 r. (sygn. akt III CZP 2/06, OSP 2008, z. 6, poz. 71.) Sąd Najwyższy zwrócił uwagę na dominujący w piśmiennictwie oraz orzecznictwie pogląd, że postępowanie dotyczy masy upadłości lub przedmiotu wchodzącego w skład masy upadłości, jeżeli jego wynik mógłby mieć wpływ na stan masy upadłości i możliwość zaspokojenia się z niej przez wierzycieli upadłego. Zalicza się tu zarówno postępowania, w których upadłemu przypada rola powoda, jak i postępowania, w których upadłemu przypada rola pozwanego, bez różnicy, czy chodzi w nich o pozycje czynne lub bierne masy upadłości, jak też bez różnicy, czy sprawa jest sprawą o świadczenie, ukształtowanie lub ustalenie, jeżeli tylko wynik postępowania mógłby mieć wpływ na stan masy upadłości i możliwość zaspokojenia się z niej przez wierzycieli upadłego”.

Naczelny Sąd Administracyjny w ww. postanowieniu przyjął, że sprawa ze skargi na czynność wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych jest sprawą dotyczącą masy upadłości.

Podobnie w sprawie niniejszej, NSA w składzie obecnym stoi na stanowisku, że sprawa dotycząca przedłużenia blokady rachunków bankowych (z uwagi na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania w podatku VAT), również jest sprawą dotyczącą masy upadłości. Zatem legitymacja procesowa przysługuje jedynie syndykowi, a nie upadłemu.

Nie jest uzasadniony zarzut naruszenia art. 33 § 1b p.p.s.a., który to przepis nie był w ogóle stosowany przez Sąd (brak żądania dopuszczenia do udziału w postępowaniu w tym trybie).

Uzasadnienie skarżonego postanowienia jest też prawidłowo sporządzone i poddaje się kontroli instancyjnej, zatem nie może odnieść skutku zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a.

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 w zw. z art. 197 § 1 i § 2 p.p.s.a. orzekł jak w sentencji.

Odnosząc się do wniosku spółki o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania zażaleniowego, Naczelny Sąd Administracyjny, abstrahując od kierunku rozstrzygnięcia, który co do zasady nie pozwala na zasądzenie kosztów

postępowania na rzecz spółki (zażalenie oddalono), uznaje za zasadne wyjaśnić, że przepisy p.p.s.a. regulujące kwestie obciążenia kosztami postępowania sądowoadministracyjnego w II instancji stron takiego postępowania (art. 203 i art. 204 p.p.s.a.) nie znajdują zastosowania do postępowania zażaleniowego.

19

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 26 marca 2025 r.
(II FSK 633/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Tomasz Zborzyński (sprawozdawca)

Sędziowie: del. WSA Artur Kot, NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka

W okresie od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. spółka jawna, powstała w trakcie roku obrotowego z przekształcenia innej spółki, była uprawniona – z zastosowaniem *analogia legis* – do złożenia informacji, o której stanowi art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.) w terminie, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2023 r. w sprawie ze skargi A. Sp. j. z siedzibą w K. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 maja 2022 r., nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, a także – zgodnie z art. 204 pkt 2 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz A.S. Sp. j. z siedzibą w K. trzysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Zaskarżonym wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uwzględnił skargę spółki jawnej A.S. z siedzibą w K. (dalej: spółka albo skarżąca)

i uchylił zaskarżoną nią indywidualną interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych.

Stan sprawy przedstawia się następująco:

We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego skarżąca spółka podała, że powstała dnia 1 grudnia 2021 r. w wyniku przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną, której wspólnikami zostały dwie osoby fizyczne i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Nie zamknięto ksiąg rachunkowych, toteż rok obrotowy trwał do dnia 31 grudnia 2021 r. Rejestracja spółki w Krajowym Rejestrze Sądowym nastąpiła dnia 1 grudnia 2021 r., a dnia 6 grudnia 2021 r. Spółka złożyła naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego informację, o której stanowi art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), celem niezyskania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Dnia 21 grudnia 2021 r. w następstwie sprzedaży udziału spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółce jawnej jej wyłącznymi wspólnikami pozostały dwie osoby fizyczne.

Skarżąca zadała pytanie, czy złożenie przez nią informacji jest skuteczne i powoduje, że nie jest ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, a jej przychody i koszty będą rozliczane przez jej bezpośrednich i pośrednich wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych na zasadach określonych w art. 5 u.p.d.o.p. Zajęła równocześnie stanowisko, że prawidłowa jest odpowiedź twierdząca, ponieważ w sytuacji kontynuowania przez spółkę jawną roku obrotowego zapoczątkowanego przez spółkę przekształconą, spółka jawna nie mogłaby złożyć wymaganej informacji przed rozpoczęciem roku obrotowego, a to wobec obowiązku podania w niej danych spółki, która powstała dopiero w wyniku przekształcenia, a więc w okresie późniejszym.

Skarżąca podniosła, że – ponieważ zarówno przepisy u.p.d.o.p., jak i przepisy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123; dalej: ustawa nowelizująca z 2020 r.) – nie przewidują przypadku powstania spółki jawnej w wyniku przekształcenia innej spółki w trakcie roku obrotowego, tę lukę prawną należy uzupełnić w sposób przewidziany w późniejszej ustawie z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105, dalej: ustawa nowelizująca z 2021 r.), przez dopuszczenie możliwości złożenia informacji w terminie 14 dni od dnia zarejestrowania spółki jawnej powstałej w wyniku przekształcenia.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji z 17 maja 2022 r. uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Wskazał, że spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, jest obowiązana do złożenia informacji przed rozpoczęciem roku obrotowego, a w przypadku zmian w składzie wspólników – do złożenia aktualizacji w terminie 14 dni od zaistnienia zmian. W przypadku zaniechania złożenia informacji spółka od pierwszego dnia roku obrotowego albo od dnia zaistnienia zmian uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Ponieważ spółka przekształcona kontynuuje działalność spółki przekształcanej, informację powinna złożyć w terminie 14 dni od rejestracji przekształcenia, jeżeli nastąpiła zmiana wspólników lub przed dniem rejestracji, jeżeli do zmiany wspólników nie doszło. W przypadku opisanym we wniosku do złożenia informacji zobowiązana była przekształcana spółka komandytowa, podczas gdy złożyła ją dopiero spółka jawna po rejestracji przekształcenia, co powoduje, że w dacie przekształcenia uzyskała ona status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

W skardze na tę interpretację skarżąca zarzuciła naruszenie art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym dnia 1 stycznia 2021 r.) przez uznanie, że zgłoszenie informacji przez spółkę jawną po rejestracji przekształcenia jest nieskuteczne i spółka uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Uzasadniając uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej nią interpretacji na podstawie art. 146 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329, dalej: p.p.s.a.) Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał, że obowiązek złożenia informacji, o której stanowi art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p., nie spoczywa na spółce przekształcanej, bowiem adresatem tego obowiązku jest powstała w wyniku przekształcenia spółka jawna; potwierdza to treść urzędowych formularzy CIT-15J oraz CIT/JW (składającymi je podmiotami są spółki jawne). Brak przy tym podstaw do odmiennego traktowania spółki jawnej powstałej w wyniku przekształcenia w trakcie roku obrotowego; skoro zatem w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. w przepisach regulujących składanie informacji nie przewidziano takiego przypadku, zaistniała luka prawna w zakresie terminu na złożenie omawianej informacji winna być wypełniona w drodze *analogii legis* przez zastosowanie hipotezy art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ u.p.d.o.p. – i uznanie obowiązku złożenia informacji przez przekształconą spółkę jawną w terminie 14 dni od jej powstania/zarejestrowania (a więc analogicznie do aktualizacji informacji z powodu zmian w składzie podatników/wspólników). Takie rozwiązanie obowiązuje też od dnia 1 stycznia 2022 r. na mocy przytoczonej wcześniej ustawy nowelizującej z 2021 r.

W wywiedzionej od powyższego wyroku skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o jego uchylenie w całości i rozpoznanie skargi przez jej oddalenie, ewentualnie o przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucił naruszenie:

1. art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ i lit. b/ w związku z art. 1 ust. 5 u.p.d.o.p. i art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.; dalej: o.p.) przez ich błędną wykładnię i w konsekwencji błędne przyjęcie przez Sąd, że przepisy u.p.d.o.p. w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r. zawierały lukę prawną, która powinna być wypełniona poprzez zastosowanie w drodze analogii art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ u.p.d.o.p., zatem należało przyjąć, iż termin na wypełnienie obowiązku, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p. rozpoczyna swój bieg najwcześniej z dniem powstania spółki jawnej – podczas gdy prawidłowo należało przyjąć, że jeżeli spółka jawna powstaje w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego, to wówczas informację, o której mowa w art. 1 ust. 1 pkt 1a u.p.d.o.p. powinna złożyć przed dniem rejestracji przekształcenia spółki spółka przekształcana;

2. art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ w związku z art. 1 ust. 5 u.p.d.o.p. przez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że obowiązek złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p. spoczywa wyłącznie na spółce jawnej w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej, podczas gdy do złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. zobowiązana była spółka przekształcana (spółka komandytowa) przed dniem rejestracji przekształcenia.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżąca spółka wniosła o oddalenie tej skargi i zasądzenie kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Punkt wyjścia oceny prawidłowości wykładni prawa podatkowego przyjętej w zaskarżonym wyroku stanowi stwierdzenie, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r., na mocy art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., informację warunkującą nieuzyskanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych winna złożyć zainteresowana spółka jawna, a nie jakakolwiek inna spółka – także istniejąca wcześniej spółka komandytowa, z przekształcenia której spółka jawna powstała. Wniosek taki wypływa wprost z treści przytoczonego przepisu, w którym mowa jest o tym, że przepisy u.p.d.o.p. mają również zastosowanie do spółek jawnych mających

siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli współnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne, a spółka jawna nie złoży informacji według określonego wzoru i o określonej treści. Nie ma więc podstaw normatywnych do przyjęcia, że obowiązany do złożenia rzeczowej informacji może być już poprzednik prawny spółki jawnej – tym bardziej, że (jak słusznie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu) również urzędowe formularze, na których informacje te należy zgłaszać, przewidują, że podmiotami składającymi informacje są spółki jawne, a ponadto (co Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu również trafnie zauważył) zgodnie z art. 251 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18; dalej k.s.h.) spółka jawna powstaje z chwilą wpisania jej do rejestru, więc wcześniej nie można nawet określić jej firmy (nazwy). Uprawnienie do złożenia informacji, zarówno ze względów materialnoprawnych, jak i formalnych, ma więc wyłącznie nowopowstała spółka jawna.

Spółka jawna powstała z przekształcenia spółki komandytowej i kontynuująca działalność tej ostatniej w trakcie roku obrotowego nie mogła zadośćuczynić obowiązkowi złożenia informacji przed rozpoczęciem roku obrotowego (art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p.) z oczywistych przyczyn obiektywnych. Przepis precyzujący termin do złożenia informacji (art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. c/ u.p.d.o.p.) w przypadku – między innymi – powstania spółki jawnej z przekształcenia innej spółki, do porządku prawnego wprowadzono dopiero z dniem 1 stycznia 2022 r. na mocy przytoczonej wcześniej ustawy nowelizującej z 2021 r. Skoro w stanie prawnym obowiązującym w roku 2021 nie przewidziano sytuacji powstania spółki jawnej z przekształcenia innej spółki w trakcie roku obrotowego, racjonalne jest więc stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, by tę sytuację ocenić jako lukę prawną i wypełnić w drodze *analogia legis* przez zastosowanie obowiązującego już w 2021 r. przepisu przewidzianego dla aktualizacji informacji (art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ u.p.d.o.p.), zawierającego analogiczny 14-dniowy termin, jak obowiązujący od dnia 1 stycznia 2022 r. art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. c/ u.p.d.o.p. 14-dniowy termin do zgłoszenia informacji w przypadku powstania spółki jawnej w wyniku przekształcenia innej spółki.

Oznacza to, że Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela pogląd prawny, wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w zaskarżonym wyroku – tak co do podmiotu uprawnionego do złożenia informacji decydującej o wyborze formy opodatkowania, jak i co do terminu złożenia takiej informacji w przypadku powstania spółki jawnej z przekształcenia innej spółki w trakcie roku obrotowego

Nietrafne są więc zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej.

W szczególności niezasadnie organ interpretacyjny zarzuca naruszenie art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ i lit. b/ w związku z art. 1 ust. 5 u.p.d.o.p. i art. 2a o.p. przez ich błędną wykładnię. Wbrew założeniu, leżącemu u podstaw tego zarzutu, przepisy u.p.d.o.p. w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r. rzeczywiście zawierały lukę prawną, bowiem nie przewidywały możliwości powstania spółki jawnej w trakcie roku obrotowego, w wyniku przekształcenia innej spółki oraz nie przewidywały terminu na złożenie w takim przypadku informacji powodującej wyłączenie powstałej spółki z kręgu podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Trudno też przyjąć, że w takim przypadku i tylko w tamtym (jednorocznym) okresie spółki jawne pozbawione były możliwości wyboru formy opodatkowania, względnie, że dla realizacji tej możliwości niezbędna była stosowna aktywność spółek będących poprzednikami prawnymi spółek jawnych powstałych w wyniku przekształcenia – zwłaszcza, że składania informacji w zastępstwie nowopowstałych spółek jawnych przepisy u.p.d.o.p. nie przewidywały i nie przewidują. W tej sytuacji zastosowanie w drodze analogii art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b/ u.p.d.o.p. było więc w pełni zasadne, gdyż powodowało, że termin na wypełnienie obowiązku przewidzianego w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a/ u.p.d.o.p. rozpoczynał swój bieg z dniem powstania spółki jawnej, a więc w chwili, gdy było obiektywnie możliwe złożenie informacji w formie przewidzianej przez prawo, to jest z zastosowaniem urzędowych formularzy CIT-15J i CIT/JW, a także z możliwością podania wszystkich wymaganych danych nowopowstałej spółki, w tym jej nazwy (firmy). Twierdzenia organu interpretacyjnego odnoszące się zarówno do złożenia informacji w zastępstwie nowopowstałych spółek jawnych, jak i kwestionujące możliwość określenia terminów do złożenia takich informacji w trakcie roku obrotowego, nie zasługują więc na uwzględnienie.

Ponieważ zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej nie okazały się zasadne, skarga ta została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a.

O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a. oraz stosowanego odpowiednio § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w związku z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964), zasądając od organu interpretacyjnego na rzecz skarżącej spółki kwotę 360 zł tytułem opłaty za sporządzenie i wniesienie odpowiedzi na skargę kasacyjną oraz udział w rozprawie przed Naczelny Sąd Administracyjny adwokata, który prowadził sprawę w pierwszej instancji.

20

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 8 kwietnia 2025 r.
(III FSK 1026/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Jan Rudowski (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Jolanta Sokołowska, Bogusław Woźniak

Zawarty w art. 71a § 9 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.) zwrot normatywny „bezpodstawnie uchyla się” nie wymaga aby dla poprawności postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty, każdorazowo w toku kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego, prowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie wymagalności wierzytelności, nawet w sytuacji gdy dłużnik zajętej wierzytelności uznał wierzytelność za wymagalną.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14 maja 2024 r. w sprawie ze skargi J.C. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie z dnia 18 lipca 2023 r., nr 2801-IEE.7192.76.2023 w przedmiocie egzekucji świadczeń pieniężnych i na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U z 2022 r. poz. 329 ze zm.) oraz na podstawie art. 151 tej ustawy o d d a l i ł skargę, a także na mocy art. 203 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 powyższej ustawy z a s ą d z i ł od J.C. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie czterysta sześćdziesiąt złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 14 maja 2024 r., I SA/Ol 366/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) po rozpoznaniu skargi J.C. (dalej: skarżący albo strona) na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie z 18 lipca 2023 r. w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności uchylił zaskarżone postanowienie

oraz poprzedzając ją postanowienie organu pierwszej instancji, a ponadto zasądził od organu na rzecz strony kwotę 597 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec B. sp. z o.o. w restrukturyzacji (dalej: zobowiązany albo spółka) dokonał zajęcia przysługujących tej spółce wierzytelności od skarżącego jako dłużnika zajętej wierzytelności.

Pismami z 21 czerwca i 28 lipca 2017 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie – w związku z brakiem odpowiedzi na dokonane zajęcie z 6 sierpnia 2014 r. – skierował do skarżącego ponaglenie, który w odpowiedzi uznał zajętą wierzytelność. Pismami z 15 stycznia i 26 lutego 2019 r. – w związku z brakiem realizacji zajęcia z 17 września 2018 r. – organ skierował wezwania, w odpowiedzi na które skarżący pismami z 30 stycznia i 20 marca 2019 r. poinformował, że przekazuje zobowiązanej spółce, zgodnie z art. 890 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego, środki finansowe na poczet wynagrodzeń dla pracowników na podstawie przedłożonych przez spółkę list płac.

Pismem z 19 maja 2022 r. organ wezwał skarżącego do przekazania w terminie 7 dni kwot, które bez zgody organu zostały wypłacone zobowiązanemu. Pismem z 31 maja 2022 r. skarżący ponownie wyjaśnił, że środki finansowe zostały przekazane zobowiązanej spółce na poczet wynagrodzeń dla pracowników. Pismem z 28 czerwca 2022 r. organ poinformował stronę, że podane przez nią okoliczności nie uzasadniają przekazywania kwot zobowiązanej spółce z pominięciem organu, zaś pismem z 16 sierpnia 2022 r. poinformował, że prowadzi postępowanie wyjaśniające zmierzające do określenia wysokości nieprzekazanych kwot.

W wyniku przeprowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola kontroli prawidłowości realizacji środka egzekucyjnego, zakończonej protokołem z 19 stycznia 2023 r., w oparciu o przedstawione przez skarżącego dokumenty finansowe ustalono, że w okresie od stycznia 2017 r. do czerwca 2022 r. dokonał on płatności na rzecz zobowiązanego na łączną kwotę 6 905 064,43 zł.

Skarżący nie wniósł do wyżej wskazanego protokołu zastrzeżeń.

W oparciu o powyższe ustalenia kontroli Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie, działając na podstawie art. 71a § 9 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.; dalej: u.p.e.a.), postanowieniem z 5 maja 2023 r. określił stronie wysokość nieprzekazanych wierzytelności pieniężnych na łączną kwotę 5 791 336,73 zł. W ocenie organu, strona w okresie od 1 stycznia do 15 grudnia 2017 r. i od 1 października 2018 r. do 30 czerwca 2022 r. wypłaciła na rzecz zobowiązanej

spółki łącznie kwotę 5 799 915,97 zł, przy czym przekazała na rzecz organu kwotę 8579,24 zł, co powodowało, że łączna kwota nieprzekazanych wierzytelności wynosiła 5 791 336,73 zł.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie zaskarżonym postanowieniem z 18 lipca 2023 r. uchylił postanowienie organu pierwszej instancji w całości i określił wysokość nieprzekazanych wierzytelności pieniężnych w łącznej kwocie 3 256 041,52 zł. Wskazał, że z dokumentów ujawnionych w toku kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego wynika, że – z wyjątkiem okresów, na które organ egzekucyjny wstrzymał realizację konkretnych zajęć – nie wystąpiły inne przesłanki, które pozwoliłyby stronie skutecznie uchylać się od przekazania zajętych wierzytelności. Zdaniem organu, przeprowadzona kontrola wykazała istnienie oraz wymagalność wierzytelności. Istnienia oraz wymagalności wierzytelności, jak również faktu ich zajęcia, nie kwestionował też skarżący.

Zdaniem organu, dłużnik zajętej wierzytelności nie wykazał, aby zaistniały uzasadnione prawnie podstawy do nieprzekazania zajętych kwot. W szczególności nie uprawniała do przekazania środków finansowych zobowiązanej spółce bez zgody organu okoliczność zabezpieczenia środków na wynagrodzenia pracowników spółki.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie strona wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia i umorzenie postępowania.

W skardze podniesiono zarzuty naruszenia:

1) przepisów postępowania mające wpływ na rozstrzygnięcie, tj.:

a) art. 7 i art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.), art. 71b § 9 i art. 89 § 2 u.p.e.a. poprzez brak dokładnego ustalenia kwot objętych zajęciami oraz brak zbadania przesłanki bezpodstawności;

b) art. 89 § 2 u.p.e.a. poprzez brak konkretyzacji zajętych wierzytelności w zawiadomieniach kierowanych do skarżącego;

c) art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.; dalej: p.u.) poprzez brak zawieszenia egzekucji pomimo wydania zabezpieczenia przez sąd upadłościowy,

2) przepisów prawa materialnego mających wpływ na rozstrzygnięcie, tj.: art. 252 § 1 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2309 ze zm.; dalej: p.r.) poprzez określenie kwoty nieprzekazanej wierzytelności pomimo objęcia jej układem w postępowaniu restrukturyzacyjnym zobowiązanej spółki.

Sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie skarga strony zasługiwała na uwzględnienie, jakkolwiek jedynie częściowo z uwagi na podniesione w niej zarzuty.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, w sprawie nie wyjaśniono jaka umowa łączyła zobowiązaną spółkę ze skarżącym i jakim tytułem zostały dokonane płatności na rzecz zobowiązanej spółki – nie ustalono charakteru wierzytelności, ani daty, w której stały się one wymagalne. Sąd zaznaczył, że przyjęta w zaskarżonym postanowieniu metodologia opiera się wyłącznie na uwzględnieniu dat przepływów środków pieniężnych pomiędzy stroną a zobowiązaną spółką oraz okresów przerw w realizacji zajęć. Pomija natomiast sam tytuł prawny wierzytelności, jak i datę ich wymagalności, tj. okoliczności istotne dla stwierdzenia, że dłużnik zajętej wierzytelności bezpodstawnie uchylił się od przekazania organowi egzekucyjnemu zajętej wierzytelności.

Sąd wskazał, że powyższy zakres ustaleń był również istotny w kontekście ewentualnego przedawnienia zajętych wierzytelności. W ocenie Sądu pierwszej instancji, treść zobowiązania, z którego wynika zajęta wierzytelność musi być oceniana z perspektywy przepisów właściwych dla tego zobowiązania. Zatem ocena bytu spornej wierzytelności powinna być dokonana z uwzględnieniem wszystkich właściwych w sprawie przepisów Kodeksu cywilnego, a więc nie tylko przepisów dotyczących okresów, po upływie których następuje przedawnienie zobowiązania, ale także przepisów, które mają wpływ na bieg terminu tego przedawnienia.

Ponadto, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie w sprawie nie dokonano rozważenia, co do skutków postanowienia Sądu Rejonowego w Olsztynie Wydział V Gospodarczy z 6 kwietnia 2023 r., (...), o zawieszeniu postępowań egzekucyjnych w trybie postępowania zabezpieczającego, na możliwość wydania zaskarżonego postanowienia w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności. W ocenie Sądu – skoro zaskarżone postanowienie zostało wydane w toku postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec zobowiązanej spółki – to nie można twierdzić, że zawieszenie przez sąd upadłościowy postępowań egzekucyjnych pozostaje bez wpływu na możliwość dochodzenia od strony kwot zajętych wierzytelności (...).

Od powyższego orzeczenia skargę kasacyjną złożył organ, w której wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania. Dodatkowo organ zrzekł się rozprawy.

Zaskarżonemu wyrokowi organ zarzucił naruszenie:

I. prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 71a § 9 u.p.e.a., a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie (odmowę zastosowania);

II. przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 134 § 1, art. 135, art. 141 § 4 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ oraz art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) poprzez błędną ocenę działań organu podatkowego i wadliwe uznanie, że organ podatkowy wydał zaskarżone postanowienie z naruszeniem art. 71a § 9 u.p.e.a oraz art. 77 § 1, art. 80, art. 124 § 1 i § 2 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a i bezpodstawne zastosowanie środków przewidzianych w ustawie p.p.s.a. do usuwania naruszenia prawa w rozstrzygnięciach administracyjnych poprzez uchylene postanowień zamiast oddalenia skargi;

2) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez zawarcie w uzasadnieniu wyroku błędnych wskazań co do dalszego postępowania organu w związku z ww. naruszeniami prawa procesowego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną strona wniosła o oddalenie tej skargi oraz zasądzenie kosztów postępowania. Strona zrzekła się rozpoznania skargi kasacyjnej na rozprawie.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zawierała uwspriedliwione podstawy, a zatem zasługiwała na uwzględnienie.

Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych) chyba, że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 powołanego artykułu. Takich jednak przesłanek w niniejszej sprawie z urzędu nie odnotowano. Nie ujawniono także podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelnny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09). Skarga kasacyjna została zatem zbadana według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługują na uwzględnienie podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty. Zarówno zarzut naruszenia art. 71a § 9 u.p.e.a. poprzez jego błędną wykładnię a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie (odmowa zastosowania), jak i powiązane z nim zarzuty procesowe.

Wymaga wskazania, że zgodnie z treścią art. 89 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wierzytelności pieniężnej innej, niż określona w art. 72–85, przez przesłanie do dłużnika zobowiązanego zawiadomienia o zajęciu wierzytelności pieniężnej zobowiązanego i jednocześnie wzywa dłużnika zajętej wierzytelności, aby należnej od niego kwoty do wysokości egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie

i kosztami egzekucyjnymi bez zgody organu egzekucyjnego nie uiszczają zobowiązanemu, lecz należną kwotę przekazują organowi egzekucyjnemu na pokrycie należności. Zajęcie wierzytelności jest dokonane z chwilą doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu. Zajęcie wierzytelności z tytułu dostaw, robót i usług dotyczy również wierzytelności, które nie istniały w chwili zajęcia, a powstaną po dokonaniu zajęcia z tytułu tych dostaw, robót i usług (art. 89 § 2 u.p.e.a.). Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia, o którym mowa w § 1, organ egzekucyjny wzywa dłużnika zajętej wierzytelności, aby w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia złożył oświadczenie dotyczące tego czy;

- a) uzna zajęta wierzytelność zobowiązanego,
- b) przekazuje organowi egzekucyjnemu z zajętej wierzytelności kwoty na pokrycie należności lub z jakiego powodu odmawia tego przekazania, i
- c) w jakim sądzie lub przed jakim organem toczy się albo toczyła się sprawa o zajęta wierzytelność (art. 89 § 3 pkt 1 u.p.e.a.).

Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia, o którym mowa w § 1 powołanego przepisu, organ egzekucyjny zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu zajętej kwoty odebrać ani też rozporządzać nią (art. 89 § 3 pkt 2 u.p.e.a.).

Zgodnie natomiast z art. 71a § 1 u.p.e.a. organy egzekucyjne uprawnione są do przeprowadzania u dłużników zajętej wierzytelności, z wyłączeniem banków, kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego, z zastrzeżeniem § 2. Stosownie do art. 71a § 9 u.p.e.a. jeżeli w wyniku kontroli stwierdzono, że dłużnik zajętej wierzytelności bezpodstawnie uchyła się od przekazania zajętej wierzytelności albo części wierzytelności organowi egzekucyjnemu, organ ten wydaje postanowienie, w którym określa wysokość nieprzekazanej kwoty. Na postanowienie w sprawie wysokości nieprzekazanej kwoty przysługuje zażalenie.

W myśl art. 71b u.p.e.a., jeżeli dłużnik zajętej wierzytelności bezpodstawnie uchyła się od przekazania zajętej wierzytelności albo części wierzytelności organowi egzekucyjnemu, zajęta wierzytelność albo część wierzytelności może być ściągnięta od dłużnika zajętej wierzytelności w trybie egzekucji administracyjnej. Podstawą wystawienia tytułu wykonawczego jest postanowienie, o którym mowa w art. 71a § 9 u.p.e.a. Tytuł wykonawczy wystawia organ egzekucyjny, który dokonał u dłużnika zajętej wierzytelności zajęcia wierzytelności.

Przepis art. 71a § 9 u.p.e.a. statuuje, jako przesłankę określenia kwoty nieprzekazanej wierzytelności, bezpodstawnie uchylanie się dłużnika zajętej wierzytelności od jej przekazania organowi egzekucyjnemu w całości bądź w części. Użyty przez ustawodawcę zwrot normatywny „bezpodstawnie uchyła się” był już wielokrotnie interpretowany w orzecznictwie sądów

administracyjnych oraz literaturze. Zgodnie przyjmuje się, że zwrot ten należy interpretować jako przesłankę prawną, a nie faktyczną. Zatem uchylanie się przez dłużnika zajętej wierzytelności od jej przekazania organowi egzekucyjnemu z przyczyn faktycznych, np. trudnej sytuacji ekonomicznej, będzie stanowiło podstawę do wydania postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty. O braku bezpodstawności uchylania się dłużnika od przekazania zajętej wierzytelności można mówić tylko w tych przypadkach, które umożliwiają mu skuteczne uchylanie się od wykonania zobowiązania względem wierzyciela (np. zarzut przedawnienia, potrącenia, przelewu wierzytelności). Pojęcie to oznacza tyle, co „bez podstawy prawnej” (tak m.in. w wyroku NSA z 2 października 2024 r., III FSK 389/24 oraz w wyroku NSA z 7 września 2023 r., III FSK 2664/21).

Jak stanowi z kolei art. 91 u.p.e.a., jeżeli dłużnik zajętej wierzytelności uchyla się od przekazania zajętej kwoty organowi egzekucyjnemu, mimo że wierzytelność została przez niego uznana i jest wymagalna, stosuje się odpowiednio przepisy art. 71b u.p.e.a.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że nieuzasadnione jest stanowisko Sądu pierwszej instancji, że zwrot normatywny „bezpodstawnie uchyla się” zawarty w przepisie art. 71a § 9 u.p.e.a. wymaga – aby dla poprawności postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty – każdorazowo w toku kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego, prowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie wymagalności wierzytelności, nawet w przypadku gdy trzeciodłużnik uznał wierzytelność za wymagalną oraz badanie kwestii przedawnienia wierzytelności w przypadku gdy trzeciodłużnik nie podnosi, że istnieje podstawa prawna, która umożliwi mu skuteczne uchylanie się od wykonania zobowiązania względem wierzyciela (np. zarzut przedawnienia, potrącenia, przelewu wierzytelności).

Artykuł 71a § 9 u.p.e.a. określa bowiem dwie przesłanki uprawniające organ egzekucyjny do określenia wysokości nieprzekazanej kwoty w drodze postanowienia, które jest podstawą do wystawienia przeciwko dłużnikowi zajętej wierzytelności tytułu wykonawczego, tj. przeprowadzenie kontroli u dłużnika zajętej wierzytelności i stwierdzenie w wyniku kontroli, że dłużnik bezpodstawnie uchyla się od przekazania zajętej wierzytelności albo części wierzytelności. Okoliczność, że zajęta wierzytelność została uznana i jest wymagalna może wynikać wprost z pisemnego oświadczenia dłużnika zajętej wierzytelności albo zostać ustalona w toku kontroli prawidłowości realizacji zastosowanego środka egzekucyjnego, do której przeprowadzenia u dłużników zajętej wierzytelności, organy egzekucyjne uprawnione są na podstawie art. 71a § 1 u.p.e.a.

W rozpoznawanej sprawie bezsporna jest okoliczność zajęcia wierzytelności u skarżącej jako trzeciodłużnika. Bezsprzeczna jest również okoliczność,

że skarżący uznał zajęcia wierzytelności i zobowiązał się do ich realizacji. Także okoliczność nieprzekazania zajętej wierzytelności organowi egzekucyjnemu jest niekwestionowana przez stronę. Skarżący poinformował organ, że środki pieniężne przekazuje zobowiązanej spółce, zgodnie z art. 890 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego na poczet wynagrodzeń dla pracowników na podstawie przedłożonych przez spółkę list płać.

W tak ustalonym stanie faktycznym, co do zasady niekwestionowanym przez strony, uzasadnione jest stanowisko organu, że zaistniały przesłanki do wydania postanowienia w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności.

Jak słusznie wskazał organ w skardze kasacyjnej, zebrane dowody i okoliczności ustalone w toku postępowania, w szczególności:

- oświadczenie o uznaniu wierzytelności;
- przekazanie 18 listopada 2019 r. na poczet zajęć kwoty 8579,24 zł;
- ustalenia zawarte w protokole kontroli z 19 stycznia 2023 r. (potwierdzenie, że od 11 sierpnia 2014 r. skarżący miał wymagalne zobowiązania wobec spółki, dokumenty potwierdzające dokonywanie płatności na rzecz tej spółki), oraz
- brak powoływania się na skuteczne podstawy prawne pozwalające na uchylenie się od realizacji zajęcia były wystarczające do ustalenia, że skarżący bezpodstawnie uchylił się od przekazania zajętej wierzytelności.

Nieuzasadnione natomiast jest w okolicznościach sprawy wymaganie od organu, żeby wbrew stanowisku wyrażanemu przez trzeciodłużnika weryfikował wymagalność wierzytelności wobec spółki i analizował ją w zakresie ewentualnego przedawnienia, w sytuacji gdy trzeciodłużnik wierzytelności te uznał. Zasadnicze znaczenie w okolicznościach sprawy miał bowiem fakt, że skarżący w odpowiedzi na wezwanie organu sam przyznał, że takie roszczenia istnieją i są wymagalne, co więcej wszystkie te kwoty wskazane przez organ w tabeli w decyzji przekazał bezpośrednio spółce. Skoro skarżący przekazał dochodzone przez organ kwoty spółce i jednocześnie potwierdził organowi egzekucyjnemu istnienie tych roszczeń, to nie ma potrzeby weryfikowania, czy roszczenia te się nie przedawniły (Sąd pierwszej instancji nie wskazał również na jaką datę miałby organ weryfikować to przedawnienie: zapłaty, kontroli u dłużnika zajętej wierzytelności, czy wydania postanowienia w przedmiocie określenia kwoty nieprzekazanej wierzytelności).

Jednocześnie należy zauważyć, że strona – uzasadniając brak przekazania zajętych wierzytelności – powołała się w tym zakresie na art. 890 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego. Przepis ten dotyczy egzekucji roszczeń o charakterze cywilnym, a jego odpowiednikiem w u.p.e.a. jest art. 81 § 4 u.p.e.a. Wskazany wcześniej przepis dotyczy jednak jedynie banków i zajęcia rachunku bankowego.

Nie mógł on stanowić uzasadnionej podstawy dla działania skarżącego. Jeżeli strona chciała wpłacić spółce środki niezbędne do wypłaty wynagrodzenia pracownikom spółki, konieczne było zwrócenie się do organu o wyrażenie zgody na bezpośrednią zapłatę spółce. Skarżący tego jednak nie uczynił.

Należy ponownie wskazać, że art. 89 § 1 i § 2 u.p.e.a. jasno precyzuje, że z chwilą dokonania zajęcia wierzytelności pieniężnej, dłużnik zajętej wierzytelności traci wszelkie uprawnienia do dysponowania zajętą wierzytelnością, a jego rola ogranicza się jedynie do przekazania kwoty zajętej wierzytelności organowi egzekucyjnemu. Skoro w niniejszej sprawie skarżący uznał wierzytelność za wymagalną, nie wskazał podstawy prawnej, która umożliwiłaby mu skuteczne uchylanie się od wykonania zobowiązania względem wierzyciela to, wbrew stanowisku sądu pierwszej instancji, zbędne było prowadzenie dalszych ustaleń, w tym w zakresie tytułu prawnego wierzytelności oraz dat ich wymagalności.

Dodatkowo stwierdzić należy, że niezasadnie Sąd pierwszej instancji nakazał organowi badać wpływ postanowienia Sądu Rejonowego w Olsztynie Wydział V Gospodarczy z 6 kwietnia 2023 r. (...), o zwieszeniu postępowań egzekucyjnych w trybie postępowania zabezpieczającego, na możliwość wydania zaskarżonego postanowienia w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności.

Wskazać należy, że postanowienie w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności ma charakter deklaratoryjny. Określa ono jedynie wysokość nieprzekazanej kwoty i jest wyłącznie pochodną dokonanego wcześniej zajęcia wierzytelności pieniężnej. Samo wydanie tego postanowienia nie oznacza, że automatycznie należności w nim określone będą przymusowo egzekwowane.

Postanowienie w przedmiocie określenia wysokości nieprzekazanych wierzytelności może stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i dopiero wtedy, gdy mamy tytuł wykonawczy, wskazane wcześniej postanowienie Sądu Rejonowego w Olsztynie o zawieszeniu postępowań egzekucyjnych mogłoby mieć wpływ na możliwość prowadzenia egzekucji administracyjnej w stosunku do dłużnika zajętej wierzytelności. Tak samo uznać należy w stosunku do postanowienia o ogłoszeniu upadłości spółki. Jak wynika natomiast z akt sprawy organ nie wszczywał i nie prowadził postępowania egzekucyjnego wobec skarżącego.

Z uwagi na powyższe, uznając, że istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, Naczelny Sąd Administracyjny – na podstawie art. 188 w zw. z art. 151 p.p.s.a. – uchylił zaskarżony wyrok w całości i oddalił skargę.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a. i art. 205 § 2 p.p.s.a., a także § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c/ w zw. z § 14

ust. 1 pkt 2 lit. b/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

21

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 28 maja 2025 r.
(I FSK 2079/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Ryszard Pęk

Sędziowie: del. WSA Dominik Mączyński (sprawozdawca), NSA Roman Wiatrowski

Dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111), oznacza dzień, od którego istnieje związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia a niewykonaniem zobowiązania przez podatnika, niezależnie od tego, że postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało wszczęte wcześniej, lecz w dniu wszczęcia postępowanie to nie miało związku z niewykonaniem zobowiązania przez podatnika, a dopiero na skutek rozszerzania zakresu tego postępowania związek ten został ujawniony.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej E. sp. z o.o. w S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 26 lipca 2024 r. w sprawie ze skarg E. sp. z o.o. w S. oraz Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców na decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej z dnia 25 stycznia 2024 r., nr 308000-COP.4103.53.2022.80 w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od czerwca do grudnia 2015 r. i na podstawie art. 188 oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259) u c h y l i ł zaskarżony wyrok w całości oraz u c h y l i ł zaskarżoną decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, a także – na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Naczelnika Lubelskiego

Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej na rzecz E. sp. z o.o. w S. sto dziewięćdziesiąt trzy tysiące osiemset sześćdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, decyzją z 25 stycznia 2024 r., utrzymał w mocy decyzję własną z 26 września 2022 r., określającą spółce E. sp. z o.o. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące od czerwca do grudnia 2015 r.

Z uzasadnienia decyzji wynika, że organ odmówił prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez A. spółka z o.o., O. spółka z o.o., O1. spółka z o.o., K. spółka z o.o., H. spółka z o.o., D. spółka z o.o., R. spółka z o.o., H1. spółka z o.o., E1. E.P., P. spółka z o.o., A1. spółka z o.o., T. spółka z o.o. i S. spółka z o.o. w okresie od czerwca do grudnia 2015 r.

Organ przyjął, że zakwestionowane faktury nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Organ odwoławczy zaznaczył, że termin przedawnienia spornych zobowiązań podatkowych upływałby – co do zasady – w dniu 31 grudnia 2020 r. (za grudzień 2015 r. – w dniu 31 grudnia 2021 r.). Wystąpiły jednak okoliczności, powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań. Jak wskazano, postanowieniem z dnia 15 listopada 2018 r. Prokurator Prokuratury Okręgowej w Płocku wszczął śledztwo pod sygn. akt (...) w sprawie składania w latach 2014–2015 nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług w związku z obrotem olejem rzepakowym przez A2. spółkę z o.o. z siedzibą w W., E2. D.B. z siedzibą w P. oraz innych podatników i narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług w kwocie wielkiej wartości, nie mniejszej niż 12 000 000 zł, tj. o przestępstwo z art. 56 § 1 w zbiegu z art. 62 § 2 w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633; dalej: k.k.s.).

Postanowieniem z 5 kwietnia 2019 r. ten sam organ zmienił postanowienie o wszczęciu śledztwa w ten sposób, że wszczął śledztwo w sprawie składania w latach 2014–2015 nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a nadto wystawiania i używania nierzetelnych, poświadczających nieprawdę faktur, dotyczących obrotu olejem rzepakowym, m.in. przez stronę i narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych w kwocie wielkiej wartości, nie mniejszej niż 12 000 000 zł, tj. o przestępstwa z art. 56 § 1 w zbiegu z art. 62 § 2 w zw.

z art. 37 § 1 pkt 1 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz o przestępstwa z art. 271 § 1 i 3 oraz z art. 273 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383 ze zm.; dalej: k.k.). Pismami z dnia 14 stycznia 2020 r. organ podatkowy zawiadomił stronę oraz jej pełnomocnika, że zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okres od czerwca do grudnia 2015 r. nie ulegnie przedawnieniu z chwilą upływu 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W pismach tych powołano się na fakt wszczęcia śledztwa, zmianę jego zakresu i wskazano, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu z dniem 15 listopada 2018 r. Pełnomocnikowi strony zawiadomienie doręczono w dniu 15 stycznia 2020 r.

Dodatkowo organ ustalił, zgodnie z informacjami Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Płocku, że aktualnie działalność skarżącej jest objęta śledztwem o sygn. akt (...), które prowadzi Prokuratura Regionalna w Lublinie. Dotychczas osobom związanym ze stroną nie przedstawiono zarzutów. W postępowaniu przygotowawczym podejmowane są jednak liczne czynności, polegające na gromadzeniu obszernego materiału dowodowego, w tym dokumentów źródłowych oraz dokumentów z czynności podejmowanych przez organy administracji skarbowej, jak również prowadzone są przesłuchania świadków. Organ podkreślił, że sprawa ma charakter skomplikowany i wielowątkowy, a jej zakresem objęto wiele podmiotów gospodarczych.

W nawiązaniu do zarzutów odwołania organ wyjaśnił, że wskazanie w zawiadomieniu z art. 70c o.p. jako daty zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego daty wszczęcia śledztwa, która jest wcześniejsza od daty objęcia śledztwem strony, nie niweczy skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie zmienia to bowiem faktu, że na skutek zawiadomienia, przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania, podatnik uzyskał wiedzę, że jego zobowiązanie nie ulegnie przedawnieniu. Podatnik został też poinformowany o zakresie śledztwa po jego zmianie (rozszerzeniu). Na skuteczność zawiadomienia skierowanego do pełnomocnika strony nie ma również wpływu okoliczność, iż zawiadomienie to wystosował Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, czyli organ prowadzący wobec spółki kontrolę celno-skarbową. Jeżeli w sprawie określonego zobowiązania podatkowego toczy się postępowanie podatkowe (kontrolne) to organ, który je prowadzi jest organem właściwym do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zdaniem organu, nie ma też podstaw, by twierdzić, że brak jest związku podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego objętego postanowieniem o wszczęciu śledztwa (...) przez Prokuraturę Okręgową w Płocku

i kontynuowanego przez Prokuraturę Regionalną w Lublinie w ramach śledztwa (...) o sygn. akt (...) z niewykonaniem przez stronę zobowiązania podatkowego, którego dotyczy przedawnienie.

Stan zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych trwa nadal. Wszczęcie śledztwa nie miało charakteru instrumentalnego, nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte przez Prokuraturę Okręgową w Płocku w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego, a data jego rozszerzenia wskazuje, iż nie miało ono żadnego związku z upływem biegu terminu przedawnienia. Ponadto, czynności w postępowaniu przygotowawczym dokonuje prokurator, który jest organem niezależnym od organów finansowych, powołanym dla realizacji celów wynikających z ustaw karnych. Organ zwrócił również uwagę na fakt, iż uszczuplenie podatku przez spółkę w okresie objętym decyzją jest przedmiotem także innych śledztw prowadzonych przez Prokuraturę Okręgową w Katowicach oraz Prokuraturę Regionalną w Warszawie.

W skardze na powyższą decyzję E. spółka z o.o. w S. wniosła o jej uchylenie i umorzenie postępowania, względnie o uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia w celu uzupełnienia materiału dowodowego, a nadto o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Skarżąca zarzuciła naruszenie:

– art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 § 1 oraz w zw. z art. 70c w zw. z art. 121 o.p. oraz w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez przyjęcie, że w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób instrumentalny;

– art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 § 1, art. 70c o.p. przez błędną wykładnię uznanie, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia;

– art. 120, art. 122, art. 180 i art. 187, art. 191 o.p. przez nienależyte prowadzenie postępowania dowodowego i dowolną ocenę zebranego materiału;

– art. 122 w zw. z art. 187 o.p. przez naruszenie obowiązku zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego;

– art. 121 § 1, art. 122 oraz art. 124 o.p. przez niewyjaśnienie stanu faktycznego;

– art. 123 § 1 w zw. z art. 188 o.p. przez arbitralną, pozbawioną logiki odmowę przeprowadzenia większości wnioskowanych dowodów;

– art. 191 w zw. z art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1 oraz art. 187 § 1 o.p. przez pozbawioną logiki, niezgodną z wiedzą, doświadczeniem życiowym, dowolną ocenę materiału dowodowego;

– art. 121 § 1 o.p. przez prowadzenie postępowania dowodowego w oparciu jedynie o decyzje innych organów, dotyczących innych okresów oraz bazowanie na wyrokach, które zostały zmienione bądź uchylały decyzje;

– art. 121 § 1 w zw. z art. 125 o.p. i w zw. z art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej przez prowadzenie postępowania odwoławczego w sposób naruszający zasady zaufania i dwuinstancyjności;

– art. 210 § 1 pkt 6 oraz art. 210 § 4 o.p. przez brak zawarcia w uzasadnieniu decyzji elementów, które stosownie do tych przepisów powinny być w niej zamieszczone;

– art. 2a o.p. przez nierozstrzygnięcie na korzyść podatnika istniejących wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego;

– art. 1 ust. 2, art. 167 i pozostałych norm zawartych w tytule X dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przez błędną interpretację i za zakwestionowanie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego;

– art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ w zw. z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a/ ustawy o VAT przez bezzasadne zastosowanie i niesłuszne odmówienie prawa do obniżenia podatku o podatek naliczony;

– art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej przez nieprawidłową ocenę działania organu pierwszej instancji w toku zbierania materiału dowodowego;

– art. 200a § 1 pkt 1 o.p. przez nieprzeprowadzenie rozprawy z urzędu i na wniosek strony.

Skargę w sprawie wywiódł także Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców.

Podniesiono w niej zarzuty naruszenia:

– art. 70 § 6 pkt 1 w zw. art. 70 § 1, art. 70c o.p. przez ich niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy z postanowienia z dnia 15 listopada 2018 r. o wszczęciu śledztwa wynika, że E. spółka z o. o. w dacie wszczęcia nie była objęta prowadzonym śledztwem, w związku z czym zawiadomienie z dnia 14 stycznia 2020 r. zawierało nieprawidłową datę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wobec czego nie można przyjąć, że podatnik został skutecznie zawiadomiony, iż z określonym co do daty dniem nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia; winno to skutkować uznaniem, że doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za kontrolowane okresy;

– art. 122, art. 187 § 1 w zw. z art. 191 o.p. przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na błędnym, sprzecznym z zasadami logiki i doświadczenia życiowego przyjęciu, że strona nie dochowała należytej staranności w sytuacji, gdy organ w toku prowadzonego postępowania nie ustalił „wzorca należytej staranności” istniejącego w dacie zawierania transakcji, który powinien być zastosowany w celu należytego i rzetelnego zweryfikowania kontrahentów,

a dalej pozwalały ustalić organowi, czy zawierając zakwestionowane transakcje, strona dochowała należytej staranności;

– art. 197 § 1 w zw. art. 188 oraz w zw. z art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p. przez nieprzeprowadzenie dowodu z opinii biegłego w zakresie określenia poziomu rynkowości cen oleju rzepakowego w okresie, który jest przedmiotem postępowania, na okoliczność rozróżniania parametrów i rodzaju oleju wykorzystywanego w produkcji biokomponentów i wpływu tych czynników na cenę surowca, co w konsekwencji doprowadziło do zgromadzenia niepełnego materiału dowodowego, a dalej do błędnego przyjęcia przez organ, jakoby warunki zawartych umów pomiędzy kontrahentami nie odbiegały od tych obowiązujących na danym rynku.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, wyrokiem z 26 lipca 2024 r., I SA/Lu 197/24, oddalił skargi na decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej z 25 stycznia 2024 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od czerwca do grudnia 2015 r.

W uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia Sąd wskazał, że pomiędzy organem i stroną istnieje spór w zakresie tego, czy postępowanie karno-skarbowe, na które powołał się organ w zawiadomieniu skierowanym do pełnomocnika spółki posiada cechy wskazane w przywołanym przepisie, a przez to rzeczywiście może oddziaływać na bieg terminu przedawnienia, czy o wszczęciu tego postępowania właściwie powiadomiono (tj. czy dokonał tego właściwy organ), jak też tego, czy postępowanie to nie jest instrumentalnie wykorzystywane w sferze prawnopodatkowej. Podobne wątpliwości w tej kwestii artykułuje Rzecznik stwierdzając, że w zawiadomienie z dnia 14 stycznia 2020 r. zawiera nieprawidłową datę zawieszenia biegu terminu przedawnienia, bo w dacie tej nie wszczęto postępowania przeciwko lub z udziałem podatnika.

Sąd pierwszej instancji przypomniał, że Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, działając jako organ kontroli celno-skarbowej, pismem z 14 stycznia 2020 r. przesłał na adres pełnomocnika skarżącej zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazując na datę 15 listopada 2018 r., w której wszczęto postępowanie przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe oraz 5 kwietnia 2019 r., w której doszło do uzupełnienia postanowienia Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Płocku o wszczęciu postępowania. Skarżąca podniosła, że zawiadomienie wystosował organ niewłaściwy, tj. organ prowadzący kontrolę celno-skarbową, a nie organ właściwy ze względu na zobowiązanie podatkowe, na co wskazuje przepis art. 70c o.p.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, zarzut ten nie ma istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. W orzecznictwie wielokrotnie wskazuje się, że zawiadomienie dokonane przez niewłaściwy organ nie ma istotnego wpływu

na wynik sprawy, gdyż celem regulacji art. 70c o.p. w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest realizacja zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która wymaga, aby podatnik wiedział, że jego zobowiązanie podatkowe nie przedawniło się z upływem ustawowego terminu oraz znał przyczynę takiego stanu rzeczy, tzn. miał świadomość, że jest to wynikiem wszczęcia sprecyzowanego pod względem przedmiotowym postępowania karnego skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego zobowiązania. Fakt, że realizacja tej zasady została spełniona przez inny organ, a nie naczelnika urzędu skarbowego może stanowić wprawdzie uchybienie art. 70c o.p., lecz nie ma istotnego wpływu na wynik sprawy (zob. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25 lutego 2021 r., I SA/Go 408/20 i przywołane tam orzecznictwo).

Nawiązując do dalszych zarzutów skargi Sąd podkreślił, że ewentualne uchybienia w płaszczyźnie stosowania art. 70c o.p. powinny być rozpatrywane zawsze na tle konkretnych okoliczności danej sprawy, ponieważ same w sobie, co do zasady, nie mogą decydować o nieziszczeniu się przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zawiadomienie to nie musi zawierać szczegółowej informacji co do zakresu przedmiotowego wszczętego postępowania karno-skarbowego (wyrok NSA z 12 grudnia 2023 r., II FSK 429/21). Zdaniem Sądu, także wadliwość wskazanej daty wszczęcia nie zawsze będzie powodować, że zawiadomienie nie odniesie skutków, o jakich mowa w art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jeśli wobec podatnika i w związku z niewykonaniem określonych zobowiązań podatkowych niewątpliwie wszczęto postępowanie karno-skarbowe, a do zawiadomienia doszło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania, a zatem podatnik otrzymał informację o zaistnieniu okoliczności tamującej bieg terminu przedawnienia, a tym samym o tym, że jego zobowiązanie podatkowe nie wygaśnie z upływem okresu wskazanego w art. 70 § 1 o.p. (uchwały NSA z 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18 i 19 marca 2019 r., I FPS 3/18). Zawiadomienie, o którym mowa, dotyczy skutku wszczęcia postępowania karno-skarbowego, jakim jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia, a nie przyczyny tego stanu rzeczy. Taki jest bowiem zasadniczy cel przepisu art. 70c o.p. Od momentu zawiadomienia podatnika o fakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wystąpienia przyczyny opisanej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przestaje po jego stronie istnieć stan niepewności co do tego, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawni się w ustawowym terminie, czy też nie. Nie jest też tak, jak wskazuje Rzecznik, iż data wszczęcia postępowania stanowi dla podatnika istotny element informujący go o ewentualnym okresie pozostającym organom podatkowym do wydania decyzji, skoro okres zawieszenia w momencie zawiadomienia nie ma charakteru określonego datą końcową. Jego koniec wyznacza prawomocne zakończenie postępowania

karnego skarbowego (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.), o czym – zgodnie z art. 70c o.p. *in fine* – podatnik jest odrębnie informowany.

W rezultacie, zdaniem Sądu pierwszej instancji, należało podzielić stanowisko organu, iż ustanowiony pełnomocnik skarżącej, przed upływem terminu przedawnienia każdego ze zobowiązań podatkowych objętych postępowaniem, został skutecznie powiadomiony, że w określonej co do dnia dacie wszczęto postępowanie przygotowawcze o przestępstwa karno-skarbowe pozostające w związku z niewykonaniem tych zobowiązań, a okoliczność ta stanowi przyczynę zawieszenia biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań. Zupełnie niezrozumiały jest zarzut strony, iż wszczęcie postępowania nie dotyczyło strony (na tym etapie miało ono w sensie podmiotowym charakter otwarty i toczyło się w sprawie, a nie przeciwko osobie) oraz czasokresu, w którym powstały zobowiązania podatkowe (w postanowieniu o wszczęciu wskazano bowiem lata 2014–2015, a nie – jak wynika ze skargi – ograniczony okres roku 2015). Dopiero w związku z faktem równoległego wszczęcia i prowadzenia postępowania wobec spółki przez inny organ karny, prokurator Prokuratury Okręgowej w Płocku wyłączył ze wszczętej przez siebie i prowadzonej sprawy materiały dotyczące skarżącej i przekazał je Prokuraturze Regionalnej w Lublinie. Nie zmienia to jednak faktu, że data wszczęcia postępowania, które pozostaje w związku z niewykonaniem zobowiązań podatkowych, została w zawiadomieniu wskazana prawidłowo.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji bez znaczenia dla oceny tego wątku sprawy pozostają również podnoszone przez stronę zarzuty, iż w sprawie nie dokonano żadnych czynności z udziałem jej przedstawicieli, nie przedstawiono im też zarzutów, zaś brak wykazania świadomości co do zakupu oleju od podmiotów działających bezprawnie, wyklucza możliwość przypisania czynu z art. 56 k.k.s. Czas trwania postępowania karnego nie może być przedmiotem jakiegokolwiek analizy w postępowaniu podatkowym, bowiem jedynym ograniczeniem w tym zakresie są przepisy dotyczące przedawnienia karalności czynów. Organ karny może zatem prowadzić postępowanie tak długo, jak pozwalają mu na to przepisy procesowe karne i karno-skarbowe. Z punktu widzenia oceny instrumentalności wszczęcia postępowania karno-skarbowego (w rozumieniu, o którym mowa w uchwale NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21) nie jest istotne to, przez jak długi czas jest ono prowadzone, ale czy w jego toku są podejmowane czynności, które efektywnie prowadzą do zrealizowania celu tego postępowania, a więc wykrycia i ukarania sprawcy.

Z akt postępowania wynika, że śledztwo pozostaje w toku i nie zostało zawieszono z uwagi na trwające postępowanie podatkowe, ma ono charakter rozwojowy, trwa zbieranie materiału dowodowego. Zwrócono uwagę na obszerność akt śledztwa oraz szeroki jego zakres, zarówno podmiotowy,

jak i przedmiotowy, co bez wątpliwości ma wpływ na czas jego trwania. Mimo braku przejścia postępowania wobec skarżącej w fazę przeciwko osobie, postępowanie posiada dynamikę, ograniczoną wyłącznie obszernością tego postępowania (176 tomów akt), śledztwo jest wielowątkowe, a w jego toku systematycznie gromadzone są kolejne dowody, w tym osobowe (przesłuchiwani są świadkowie), analizowane są dane na nośnikach informatycznych, wydawane decyzje administracyjne (podatkowe) wobec skarżącej i podmiotów z nią współpracujących. Organy karne prowadzą więc własne czynności, zmierzające bezpośrednio do przedstawienia zarzutów i wystąpienia z aktem oskarżenia. Nie można też stwierdzić, jak wskazuje skarżąca, że w sprawie na obecnym etapie (lub wręcz na etapie wszczęcia postępowania karno-skarbowego) istniały negatywne przesłanki procesowe, które powodują, że postępowanie to nie może być prowadzone i zmierza wyłącznie do formalnego ukończenia.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe z formalnego punktu widzenia bez wątpliwości zostały spełnione. W ocenie Sądu, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nie miało także pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W szczególności trzeba zauważyć, że postępowanie to zostało wszczęte na wiele miesięcy przed upływem terminu przedawnienia i jest prowadzone przez organ znajdujący się poza strukturą Krajowej Administracji Skarbowej, tj. przez prokuratora, który – zgodnie z treścią art. 2 ustawy Prawo o prokuraturze – realizuje zadania w zakresie ścigania przestępstw oraz stoi na straży praworządności i do którego zadań, inaczej niż w przypadku finansowych organów postępowania przygotowawczego, nie należy realizacja dochodów z podatków (które to zadania na organy Krajowej Administracji Skarbowej). Organ karny gromadzi i analizuje zebrane dowody, zmierzając tym samym do przejścia do kolejnego etapu tego postępowania także wobec skarżącej. Śledztwo to nie jest determinowane przez postępowanie podatkowe.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, w niniejszej sprawie nie doszło więc do przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem zaskarżonej decyzji, a czynności związane z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zostały podjęte we właściwym trybie i wywołały skutek wskazany w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Odnosząc się do zakwestionowania przez organ prawa do odliczenia podatku naliczonego, Sąd pierwszej instancji potwierdził, że ustalenia organów podatkowych, szczegółowo przedstawione w decyzji, prowadzą do jednoznacznej

konstatacji, że w relacjach z wystawcami spornych faktur skarżąca działała poza obrotem gospodarczym. W tych przypadkach przedmiotem „obrotu” były wyłącznie faktury, którym nie towarzyszyły zdarzenia gospodarcze, tylko cel w postaci wyłudzenia VAT. Zgodnie z logiką i doświadczeniem życiowym faktury wystawiane i wprowadzane do obrotu w takich okolicznościach nie miały żadnego związku z działalnością gospodarczą. Ich uwzględnienie w deklaracjach VAT było więc nieuzasadnione. Nie ulega wątpliwości, że skarżąca przyjmowała i uwzględniała w rozliczeniu VAT faktury pozbawione związku z rzeczywistością, bo wystawiane przez podmioty, które nie były sprzedawcami. Jakkolwiek skarżąca otrzymywała towar opisany w fakturach, to jednak ustalone szczegółowo okoliczność współpracy z rzekomymi dostawcami wskazują, iż nie dopełniła ona aktów staranności, by móc uznać, że działała w dobrej wierze. Samo formalne sprawdzenie podmiotów nie zapewniało w tych warunkach bezpieczeństwa obrotu olejem rzepakowym, co skarżąca mogła i powinna była wiedzieć. Ocenę tę Sąd w przedstawionych realiach w pełni podzielił. To zaś oznacza, jak trafnie przyjęły organy podatkowe, że zgodnie z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy o VAT oraz przepisów dyrektywy 2006/112/WE, kwestionowane faktury nie stanowiły u skarżącej podstawy do obniżenia podatku należnego o podatek w nich zawarty, jako podatek naliczony.

E. sp. z o.o. w S., reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika, piśmie z dnia 23 października 2024 r., wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 26 lipca 2024 r., I SA/Lu 197/24.

Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżono w całości, zarzucając mu:

I. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy:

1) art. 134 § 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a. poprzez nierozpoznanie istoty sporu oraz sporządzenie wadliwego (niespełniającego ustawowych kryteriów) uzasadnienia wyroku uniemożliwiającego jego kontrolę instancyjną z uwagi na:

– brak odniesienia się do zarzutów Spółki zawartych w skardze oraz do twierdzeń wskazanych w skardze;

– pominięcie wadliwości zaskarżonej decyzji polegającej na braku zawarcia w niej wystarczającego uzasadnienia przedmiocie instrumentalnego charakteru wykorzystania postępowania karnego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ i art. 208 § 1 w zw. z art. 70 § 1 oraz art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji ostatecznej i jej nieuchylenie, pomimo iż przed jej

wydaniem zobowiązanie podatkowe skarżącej w podatku od towarów i usług za okresy od czerwca do grudnia 2015 r. uległo przedawnieniu, a w konsekwencji w zaskarżonym wyroku należało stwierdzić, że organ odwoławczy powinien był uchylić decyzję organu II i I instancji i umorzyć postępowanie podatkowe jako bezprzedmiotowe;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 oraz art. 70c o.p. – poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji ostatecznej i jej nieuchylenie na skutek przyjęcia przez Sąd, że nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego, które miało zawiesić bieg terminu przedawnienia, podczas gdy:

– w sprawie nie wystąpiła przesłanka zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w postaci związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa a rzekomym niewykonaniem zobowiązania przez spółkę;

– skierowane do spółki zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., zostało wydane pomimo braku do tego podstaw merytorycznych i zostało ono sformułowane w sposób wadliwy;

– wszczęcie i przebieg śledztwa o sygn. akt (...) prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w Płocku (dalej: śledztwo) wskazują, iż zostało ono wykorzystane do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób instrumentalny, do czego nie odniesiono się w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji ostatecznej w sposób wystarczający i dostateczny pomijając fakt, że śledztwo w istocie było prowadzone (powierzono jego prowadzenie w całości) organowi podatkowemu, który w istocie stał się gospodarzem tego postępowania;

4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., w zw. z art. 121 § 1 oraz art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p. w zw. z art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 o.p. – poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji ostatecznej i jej nieuchylenie, pomimo braku zawarcia w niej wystarczającego uzasadnienia w przedmiocie instrumentalnego charakteru wykorzystania postępowania karnego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;

5) art. 133 § 1 p.p.s.a. i art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 56 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.; dalej: k.k.s.) oraz art. 2, art. 7 i art. 42 ust. 3 oraz art. 184 Konstytucji – poprzez przyjęcie jako podstawy rozstrzygnięcia wadliwego stanu faktycznego niewynikającego z akt sprawy, uznając samodzielnie, iż w związku z rozliczeniami spółki popełniono przestępstwo określone w art. 56 § 1 k.k.s., pomimo iż nie zapadł jakikolwiek wyrok sądu karnego skazujący za taki czyn, co oznacza wykroczenie przez Sąd pierwszej instancji poza granice kognicji sądu administracyjnego oraz naruszenie zasady domniemania niewinności;

6) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 187, art. 120 i art. 121, art. 122 i art. 191 o.p. – poprzez przeprowadzenie postępowania i dokonanie oceny

materiału dowodowego w sposób selektywny i błędne przyjęcie (za organami podatkowymi), że:

– słuszne jest podważenie przez organ legalności powszechnie stosowanego systemu alokacji towarów, poprzez przyjęcie że dokonanie w ten sposób zakupu towarów, jak następowało to w łańcuchach dostaw, nie wiąże się z przyjęciem nad nim ekonomicznego władztwa, podczas gdy na gruncie ustawy o VAT nie jest wymagane fizyczne władanie towarem,

– wykreowania nieprawdziwego wizerunku skarżącej, jako podmiotu niezrzetelnego, uczestniczącego w nierzetelnych transakcjach i dążącego do bliżej nieokreślonej, rzekomej korzyści podatkowej w sytuacji, gdy prawidłowa ocena podjętych działań prowadzi do wniosku, że skarżąca działała w sposób standardowy na rynku,

– skarżąca mogła być jednocześnie świadoma oszustwa, jak też nie dochowała należytej staranności przy weryfikacji kontrahenta, co powoduje prezentowanie nielogicznych, wzajemnie wykluczających się zarzutów prowadzących w rezultacie do nieczytelności skarżonego rozstrzygnięcia oraz decyzji, by ostatecznie w zaskarżonej decyzji a później w Wyroku przyjąć, że strona świadomie brała udział w wyłudzeniu VAT,

– zlokalizowanie oszustwa podatkowego na innym szczeblu obrotu towarem oraz ustalenie świadomości zaistnienia oszustwa u innych niż skarżąca podmiotów oznacza automatycznie, że dany podatnik nie działał w zakresie kwestionowanych transakcji handlowych w dobrej wierze,

7) art. 145 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1 oraz art. 188 o.p. – poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji i jej nieuchylenie, pomimo iż organ zaniechał zebrania w sposób wyczerpujący materiału dowodowego oraz odmówił przeprowadzenia dowodów na okoliczność:

– czy transakcje nabycia i sprzedaży towarów miały w rzeczywistości miejsce;

– analizy zasad panujących na rynku w badanym okresie;

– czy na wcześniejszym etapie obrotu towarem nabytym przez spółkę doszło do nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku VAT – w szczególności poprzez zaniechanie włączenia do akt sprawy całości akt sprawy innych postępowań (prowadzonych przez organy podatkowe, a także postępowania karnego), oparcie się jedynie na wybranych dokumentach i dowodach pośrednich w tym zakresie, co jest niezgodne z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18 (G.);

8) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p. – poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji i jej nieuchylenie, pomimo iż organ zaniechał rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego

materiału dowodowego oraz przyjął wadliwe oceny i wnioski z materiału dowodowego zebranego w sprawie, poprzez uznanie, że:

- wystąpił związek pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa, które spowodowało wszczęcie śledztwa, a rzekomym niewykonaniem zobowiązania przez spółkę;

- wykorzystanie śledztwa do zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie miało charakteru instrumentalnego;

- transakcje nabycia i sprzedaży towarów nie miały w rzeczywistości miejsca oraz ich okoliczności budziły wątpliwości;

- spółka nie dochowała należytej staranności w kontaktach z kontrahentami wskazanymi w decyzji.

II. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1) art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 i art. 70c o.p. – poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania skarżącej w podatku od towarów i usług za okresy od czerwca do grudnia 2015 r., podczas gdy:

- w sprawie nie wystąpiła przesłanka zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w postaci związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa a rzekomym niewykonaniem zobowiązania przez spółkę;

- skierowane do spółki zawiadomienie z art. 70c o.p. zostało wydane pomimo braku do tego podstaw prawnych;

- wszczęcie i przebieg śledztwa wskazują, iż zostało ono wykorzystane do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób instrumentalny,

- co doprowadziło do naruszenia art. 2 i 7 Konstytucji i art. 121 § 1 o.p. poprzez zaakceptowanie działania sprzecznego z zasadą demokratycznego państwa prawnego i zasadą działania przez organy na podstawie i w granicach prawa, a także zasadą zaufania;

2) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a/ ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej: u.p.t.u.), poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na bezpodstawnym uznaniu, że

- otrzymane przez skarżącą faktury stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane, podczas gdy z materiału dowodowego, m.in. z dokumentów WZ, dokumentów PZ, potwierdzeń przelewów, międzynarodowych listów przewozowych, a także protokołów kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec bezpośrednich dostawców spółki (potwierdzających prawidłowość transakcji objętych niniejszym postępowaniem) wynika, że spółka nabywała towary w ilościach wskazanych na tych fakturach;

- dopuszczalne było zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego ze spornych faktur zakupowych w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynika, że skarżąca nie uczestniczyła w sposób świadomy

w rzekomym oszustwie oraz że nie wiedziała i nie mogła w sposób obiektywny dowiedzieć się, że dokonywane transakcje dotknięte są jakimikolwiek nieprawidłowościami.

3) art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a/ u.p.t.u. oraz art. 167 i 168 lit. a/ dyrektywy 2006/112/ WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. 2006.3471 z dnia 11 grudnia 2006 r., dalej: dyrektywa 112) – poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i uznanie, że spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów, podczas gdy zakupiony towar został wykorzystany do wykonania czynności opodatkowanych, a także z orzecznictwa TSUE wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur kontrahentów jest podstawowym prawem podatnika (a nie wyjątkiem od zasady), którego nie można ograniczać poprzez wymaganie od podatnika dokonywania czynności sprawdzających kontrahentów i uzależnienie prawa do odliczenia od skuteczności takich czynności;

4) art. 167, art. 168 lit. a/, art. 178 lit. a/, art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 112, z których to przepisów wynika, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy nie może odmówić prawa do odliczenia podatku bez udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę wystawcy faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu; taką przesłanką nie jest natomiast znajomość biznesowa prezesa wykonawcy czy też nawiązanie znajomości biznesowej z prezesem w trakcie realizacji umowy,

5) art. 167, art. 168 lit. a/, art. 178 lit. a/ dyrektywy 112, z których wynika, że organ podatkowy nie może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku, jeżeli spełnione zostały wszystkie przesłanki formalne i materialne, tylko dlatego, że podatnik nie upewnił się że dostawca wystawcy faktury za towary dysponował tymi towarami, w jaki sposób go nabył i czy wykazywał podatek do wpłaty czy też rozliczał posiadaną nadwyżkę z innej transakcji, gdy podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że dostawca wystawcy faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa,

Ponadto, na okoliczność braku związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa, które spowodowało wszczęcie śledztwa, a rzekomym niewykonaniem przez skarżącą jej zobowiązania w podatku od towarów i usług za okresy od czerwca do grudnia 2015 r., na podstawie art. 106 § 3 w związku z art. 193 p.p.s.a., wniesiono o zobowiązanie organu do przedłożenia zawiadomienia Komendy Wojewódzkiej Policji z siedzibą w Radomiu z dnia 6 marca

2018 r. nr (...) o podejrzeniu popełnieniu przestępstwa, które spowodowało wszczęcie śledztwa o sygn. akt (...) – celem ostatecznego ustalenia braku związku wszczętego postępowania z niewykonaniem zobowiązania przez skarżącą.

Mając na względzie powyższe uchybienia, wniesiono o rozpoznanie sprawy na rozprawie, uchylenie w całości wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 26 lipca 2024 r., I SA/Lu 197/24 oraz rozpoznanie sprawy, względnie przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, a także o zasądzenie od strony przeciwnej zwrot kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, reprezentowany przez profesjonalnego pełnomocnika, pismem z dnia 22 listopada 2024 r., stanowiącym odpowiedź na skargę kasacyjną wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości oraz o zasądzenie od skarżącej na rzecz Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

E. sp. z o.o. w S., reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika, pismem z 19 lutego 2025 r., wskazała na okoliczność zaistnienia w sprawie przesłanki z art. 183 § 2 pkt 4 p.p.s.a., gdyż w składzie sądu brała udział osoba powołana na urząd sędziego WSA na wniosek Krajowej Rady Sądownictwa w trybie określonym przepisami ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw, a więc w sposób sprzeczny z Konstytucją RP, tj. Jakub Polanowski.

E. sp. z o.o. w S., reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika w piśmie z 29 kwietnia 2025 r. przedstawiła nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest zasadna.

Naczelný Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznał zarzuty najdalej idące, tj. naruszenia art. 183 § 2 pkt 4 p.p.s.a. z uwagi na udział w składzie sądu osoby powołanej na urząd sędziego WSA na wniosek Krajowej Rady Sądownictwa w trybie określonym przepisami ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw, a więc w sposób sprzeczny z Konstytucją RP, a mianowicie Jakuba Polanowskiego.

Przed wszystkim należy zauważyć, że w dacie wydania zaskarżonego wyroku Jakub Polanowski był asesorem sądowym, a nie powołanym sędzią na urząd sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie.

Niezależnie od tego, wyjaśnić należy, że kwestia udziału w składzie sądu sędziego powołanego na stanowisko na wniosek Krajowej Rady Sądownictwa ukształtowanej w trybie określonym przepisami ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 3), była wielokrotnie przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z 5 lipca 2022 r., II OSK 249/22, Sąd stwierdził, powołując się na liczne orzeczenia NSA, że sam fakt udziału w powołaniu na urząd sędziego w procedurze przed Krajową Radą Sądownictwa ukształtowaną w trybie określonym przepisami ustawy z 8 grudnia 2017 r., nie przesądza o wadliwości postępowania. W szczególności fakt wyłonienia kandydata na sędziego przez tak ukształtowaną Krajową Radę Sądownictwa nie stanowi podstawy do stwierdzenia nieważności postępowania. W razie wątpliwości co do bezstronności i niezależności danego sędziego konieczne jest zbadanie konkretnych faktów mających te wątpliwości uzasadniać w świetle okoliczności danej sprawy. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku przywołał treść orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 19 listopada 2019 r. (nr C-585/18, C-624/18, C-625/18) i wskazał, że podstawa nieważności określona w art. 183 § 2 pkt 4 p.p.s.a. dotyczy sytuacji, w której skład sądu orzekającego był sprzeczny z przepisami prawa albo w której w rozpoznaniu sprawy brał udział sędzia wyłączony z mocy ustawy.

Oznacza to konieczność indywidualnego podejścia do orzeczeń wydawanych przez sędziów powołanych do sądów powszechnych lub administracyjnych, a także do kwestii związanych z ich wyłączeniem (por. wyrok NSA z 18 kwietnia 2023 r., II GSK 1702/21).

Naczelny Sąd Administracyjny w obecnym składzie podziela stanowisko odnośnie do konieczności badania *ad casum* przesłanki bezstronności i niezależności sędziego. Takie badanie może się odbywać w ramach przewidzianym procedur, w szczególności na podstawie art. 5a ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267).

W tych warunkach brak jest podstaw do stwierdzenia, aby postępowanie przed WSA w Lublinie było obarczone wadą nieważności, o której mowa w art. 183 § 2 pkt 4 p.p.s.a., z uwagi na to, że skład sądu orzekającego był sprzeczny z przepisami prawa. Dla porządku należy wskazać, że nie wystąpiła również druga z przesłanek nieważności postępowania wymieniona w art. 183 § 2 pkt 4 p.p.s.a., to jest, że w rozpoznaniu sprawy brał udział sędzia wyłączony z mocy ustawy.

W dalszej kolejności odnieść się należy do zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W skardze kasacyjnej podniesiono w tym zakresie w szczególności zarzut naruszenia art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej.

W ocenie autora skargi kasacyjnej przepisy te naruszono poprzez wadliwą kontrolę legalności zaskarżonej decyzji ostatecznej i jej nieuchylenie na skutek przyjęcia przez Sąd, że nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego, które miało zawiesić bieg terminu przedawnienia, podczas gdy:

- w sprawie nie wystąpiła przesłanka zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w postaci związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa a rzekomym niewykonaniem zobowiązania przez spółkę;

- skierowane do spółki zawiadomienie z art. 70c o.p. zostało wydane pomimo braku do tego podstaw merytorycznych i zostało ono sformułowane w sposób wadliwy;

- wszczęcie i przebieg śledztwa o sygn. akt (...) prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w Płocku (dalej: śledztwo) wskazują, iż zostało ono wykorzystane do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób instrumentalny, do czego nie odniesiono się w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji ostatecznej w sposób wystarczający i dostateczny pomijając fakt, że śledztwo w istocie było prowadzone (powierzono jego prowadzenie w całości) organowi podatkowemu, który w istocie stał się gospodarzem tego postępowania.

Podnosząc zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych, skarżąca w pierwszej kolejności argumentowała, że w sprawie nie wystąpiła przesłanka zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w postaci związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa a rzekomym niewykonaniem zobowiązania przez spółkę. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazano, że istnieje poważna wątpliwość, czy w toku postępowania karnego, zmiana postanowienia o wszczęciu śledztwa była podyktowana w owym czasie wyłącznie chęcią instrumentalnego wykorzystania przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, a jedynym sposobem osiągnięcia tego celu było literalne wpisanie wszystkich podmiotów w treść zmienianego postanowienia o wszczęciu śledztwa. Treść postanowienia prokuratorskiego z 5 kwietnia 2019 r. oraz dalsza korespondencja Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego z 12 kwietnia 2019 r. zdaje się potwierdzać tezę, że to nie organ w postaci prokuratora doszedł do przekonania o konieczności rozszerzenia postępowania z uwagi na wyniki śledztwa, lecz organ podatkowy koniecznie potrzebował podstaw do dokonania zawiadomień w trybie art. 70c. Zdaniem skarżącej, aby wykluczyć powyższe wątpliwości, organ winien zbadać, czy w dacie wszczęcia śledztwa na którą się powołuje wystąpił związek, o którym mowa w art. 70c Ordynacji podatkowej oraz dalej idąc, czy w dacie zmiany postanowienia z dnia 5 kwietnia 2019 r., przed datą wydania tego postanowienia istniały w aktach postępowania przygotowawczego dostateczne dane świadczące o tym, że ww. związek z art. 70c Ordynacji podatkowej w istocie

istnieje. Dokumentacja (dowody) w aktach sprawy nie świadczy o powyższym. Ponadto podniesiono, że niewykazywanie przez organ związku pomiędzy niewykonaniem zobowiązania będącego przedmiotem niniejszego postępowania, a zobowiązaniem, które jest przedmiotem postępowania karnoskarbowego prowadzonego pod sygnaturą (...) wynika z faktu, iż organ w sposób oportunistyczny i w ocenie podatnika instrumentalny, wykorzystuje przepisy o zwieszeniu biegu terminu przedawnienia, tzn. organ przyjmuje, że wystarczy spełnić przesłanki formalne, zaś przesłanki merytoryczne, takie jak wykazanie i uzasadnienie związku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania to czynność nieistotna, a sam związek według organu i Sądu jest „oczywisty”, bez konieczności wnikliwej analizy.

Odniesienie się do podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu i towarzyszącej mu argumentacji wymaga przedstawienie zasadniczych okoliczności faktycznych sprawy w tym zakresie.

Prokurator Prokuratury Okręgowej w Płocku, postanowieniem z 15 listopada 2018 r. wszczął śledztwo, po rozpoznaniu zawiadomienia Komendy Wojewódzkiej Policji z siedzibą w Radomiu z dnia 6 marca 2018 r., nr (...), na podstawie art. 303 k.p.k. i art. 305 § 1 k.p.k., w sprawie składania w latach 2014–2015 w P., W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług w związku z obrotem olejem rzepakowym przez A2. Sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz E2. D.B. z siedzibą w P. oraz innych podatników i narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług w kwocie wielkiej wartości nie mniejszej niż 12 000 000 zł, tj. o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

Następnie, prokurator Prokuratury Okręgowej w Płocku, postanowieniem z 18 grudnia 2018 r. zmienił postanowienie o wszczęciu śledztwa po rozpoznaniu zawiadomienia Komendy Wojewódzkiej Policji z siedzibą w Radomiu z dnia 6 marca 2018 r., nr (...), na podstawie art. 303 k.p.k. i art. 305 § 1 k.p.k.

Wreszcie, prokurator Prokuratury Okręgowej w Płocku, postanowieniem z 5 kwietnia 2019 r. zmienił postanowienie o wszczęciu śledztwa po rozpoznaniu zawiadomienia Komendy Wojewódzkiej Policji z siedzibą w Radomiu z 6 marca 2018 r., nr (...), na podstawie art. 303 k.p.k. i art. 305 § 1 k.p.k., w ten sposób, że wszczął śledztwo w sprawie składania w latach 2014–2015 w P., w W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatki od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a nadto wystawiania i używania nierzetelnych, poświadczających nieprawdę faktur VAT, dotyczących obrotu olejem rzepakowym przez: (...) E. Sp. z o.o. z siedzibą w W.

Mając na uwadze wydane postanowienie, Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-
-Skarbowego w Białej Podlaskiej, zawiadomieniem z dnia 14 stycznia 2020 r.,

poinformował, że zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług VAT za okres czerwiec–grudzień 2015 r. nie ulega przedawnieniu z chwilą upływu 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W treści tego zawiadomienia wskazano, że w dniu 15 listopada 2018 r. wszczęto śledztwo przez Prokuraturę Okręgową w Płocku o sygn. akt (...), zmienione w dniu 5 kwietnia 2019 r. w sprawie składania w latach 2014–2015 w P., w W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a nadto wystawiania i używania nierzetelnych, poświadczających nieprawdę faktur VAT, dotyczących obrotem olejem rzepakowym przez m.in. E. sp. z o.o. z siedzibą w W. i narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych w kwocie wielkiej wartości, nie mniejszej niż 12 000 000,00 zł, tj. o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. oraz z art. 273 k.k. Mając to na uwadze, stwierdzono, że „w niniejszej sprawie bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu z dniem wszczęcia śledztwa o przestępstwo skarbowe, tj. z dniem 15 listopada 2018 r.”.

Mając na uwadze przedstawione okoliczności faktyczne sprawy, należy wskazać, że zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Z przepisu tego wynika, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Dla zaistnienia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymagane jest zatem spełnienie trzech przesłanek:

Po pierwsze – musi nastąpić wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Po drugie – podatnik musi zostać o tym zawiadomiony.

Po trzecie – podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia musi się wiązać z niewykonaniem zobowiązania, którego bieg terminu ulega zawieszenia.

Przy czym spełnienie pierwszej i trzeciej przesłanki wyznacza moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Termin ten ulega bowiem zawieszeniu z dniem wszczęcia nie jakiegokolwiek postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, lecz tylko takiego, które wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W sprawie poddanej sądowej kontroli w tym postępowaniu nie ma sporu, że podatnik został zawiadomiony o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Wątpliwości dotyczą natomiast tego, od jakiego momentu postępowanie to wiązało się z niewykonaniem zobowiązań podatkowych objętych zakresem zaskarżonej decyzji i w konsekwencji, z jakim momentem nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co z kolei wywiera wpływ na prawidłowość zawiadomienia podatnika o tej okoliczności.

Przed wszystkim podkreślenia wymaga, że postanowieniem z 15 listopada 2018 r. wszczęte zostało śledztwo w sprawie składania w latach 2014–2015 w P., W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług w związku z obrotem olejem rzepakowym przez A2. Sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz E2. D.B. z siedzibą w P. oraz innych podatników. Z treści tego postanowienia nie sposób wywieść, że podejrzenie popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem zobowiązania skarżącej. Rację ma skarżąca twierdząc, że decyzje podatkowe wydane dla D.B. nie zawierają danych uzasadniających, że zachodził związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa a niewykonaniem zobowiązania skarżącej. Dodatkowo należy podkreślić, że podmioty A2. Sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz E2. D.B. z siedzibą w P. nie pojawiły się jako uczestnicy łańcucha dostaw zidentyfikowanych przez organ i opisanych w zaskarżonej decyzji.

Związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa a niewykonaniem zobowiązania skarżącej daje się wywieść dopiero z treści postanowienia z 5 kwietnia 2019 r., w którym wprost wskazano, że śledztwo w sprawie dotyczy składania w latach 2014–2015 w P., w W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatki od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a nadto wystawiania i używania nierzetelnych, poświadczających nieprawdę faktur VAT, dotyczących obrotu olejem rzepakowym przez: (...) E. Sp. z o.o. z siedzibą w W. Dopiero z tego postanowienia wynika związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa a niewykonaniem zobowiązania skarżącej, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W tym kontekście należy zauważyć, że wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że zawieszenie biegu terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje jedynie wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane bezpośrednio z danym zobowiązaniem podatkowym, czyli takie, które odnosi się do wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych. Nie wywołuje zatem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli nie jest możliwe stwierdzenie, że podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia, w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, powinny dotyczyć podatnika, który ma zaległość podatkową w postaci niewykonania zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Nie można natomiast akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane (podobnie: wyrok NSA z 2 sierpnia 2017 r., II FSK 1285/17 – wraz z powołanym tam orzecznictwem).

Mając to na uwadze, dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, oznacza dzień, od którego istnieje związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia a niewykonaniem zobowiązania przez podatnika, niezależnie od tego, że postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało wszczęte wcześniej, lecz w dniu wszczęcia postępowanie to nie miało związku z niewykonaniem zobowiązania przez podatnika, a dopiero na skutek rozszerzenia zakresu tego postępowania związek ten został ujawniony.

Odnosząc te uwagi do okoliczności faktycznych sprawy poddanej sądowej kontroli w tym postępowaniu, wbrew twierdzeniom organu i Sądu pierwszej instancji, zdarzeniem powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie było wszczęcie postępowania przez prokuratora Prokuratury Okręgowej w Płocku, postanowieniem z dnia 15 listopada 2018 r. Nie ma bowiem żadnych przesłanek wskazujących na związek tego postępowania z niewykonaniem zobowiązania podatkowego przez skarżącą. Takim zdarzeniem może być natomiast wszczęcie postępowania przez prokuratora Prokuratury Okręgowej w Płocku, postanowieniem z 5 kwietnia 2019 r. Od tego dnia postępowanie to wiąże się bowiem z niewykonaniem zobowiązania podatkowego przez skarżącą.

Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia niezbędne jest zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Tymczasem z akt sprawy wynika, że zawiadomienia takiego organ nie dokonał. Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej, zawiadomieniem z dnia 14 stycznia 2020 r., poinformował, że zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług VAT za okres czerwiec–grudzień 2015 r. nie ulega przedawnieniu z chwilą upływu 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W treści tego zawiadomienia wskazano, że w dniu 15 listopada 2018 r. wszczęto śledztwo przez Prokuraturę Okręgową w Płocku o sygn. akt (...), zmienione w dniu 5 kwietnia 2019 r. w sprawie składania w latach 2014–2015 w P., w W. i innych miejscowościach w kraju nierzetelnych deklaracji w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych, a nadto wystawiania i używania nierzetelnych, poświadczających nieprawdę faktur VAT, dotyczących obrotom olejem rzepakowym przez m.in. E. sp. z o.o. z siedzibą w W. i narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych w kwocie wielkiej wartości, nie mniejszej niż 12 000 000,00 zł, tj. o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k. oraz z art. 273 k.k. Mając to na uwadze, stwierdzono, że „w niniejszej sprawie bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu z dniem wszczęcia śledztwa o przestępstwo skarbowe, tj. z dniem 15 listopada 2018 r.”.

Podatnik został zatem zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem 15 listopada 2018 r. Jak wskazano jednak powyżej w dniu tym nie zostało wszczęte postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe, które wiązało się z niewykonaniem zobowiązania przez podatnika. Podatnik nie został natomiast zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem 5 kwietnia 2019 r., czyli z dniem, od którego postępowanie o przestępstwo skarbowe podejrzenie popełnienia przestępstwa wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Z uwagi na brak prawidłowego zawiadomienia podatkowego organ nie mógł osiągnąć materialnoprawnego skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

Należy bowiem przypomnieć, że NSA w uchwale z 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18 stwierdził, że „zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wymienionej ustawy.”

NSA podkreślił zatem, że określenie co do daty dnia, w którym nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest wystarczające, ale zarazem niezbędne do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 wyżej wymienionej ustawy. Prawidłowe wskazanie dnia, od którego bieg terminu przedawnienia zobowiązania uległ zawieszeniu jest kluczowe dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu powołanej uchwały NSA podkreślił, że „Zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c o.p. informujące, że z określonym co do daty dniem „na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.” nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, może być zatem postrzegane jako minimum czyniące zadość przywołanemu wyżej standardowi konstytucyjnemu. W ten sposób podatnik uzyskuje bowiem wiedzę, że według organu podatkowego, jego zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu z powodu przyczyny tkwiącej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., czyli właśnie ze względu na wszczęcie postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania. Od momentu zatem powiadomienia podatnika o fakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wystąpienia przyczyny opisanej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., przestaje po stronie podatnika istnieć stan niepewności co do tego, czy jego zobowiązanie podatkowe się przedawniło, czy nie. Innymi słowy – jak trafnie zauważono to w jednym z wyroków poświęconych rozstrzyganemu zagadnieniu prawnemu – z chwilą doręczenia takiego zawiadomienia obiektywnie przestaje istnieć „(...) stan nieświadomości podatnika – eksponowany przez Trybunał na tle art. 2 Konstytucji RP – co do wystąpienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianej w art. 70 § 1 pkt 6 o.p. (zob. wyrok NSA z 6 grudnia 2017 r., I FSK 212/16). Zawiadomienie o wskazanej wyżej treści pozwala podatnikowi na przewidywanie

dalszych działań organów państwa, a w ślad za tym zaplanowanie działań własnych. Ta niepewność, na którą wskazał NSA nie może dotyczyć również dnia, w którym nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nastąpiło 5 kwietnia 2019 r., a nie 15 listopada 2018 r., jak błędnie poinformowano w zawiadomieniu z 14 stycznia 2020 r. W rezultacie zawiadomienie wydane w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej jest wadliwe, gdyż błędnie informuje o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy. W rezultacie nie mogło wywołać skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych objętych zakresem zaskarżonej decyzji.

Stwierdzenie, że nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek zobowiązań objętych zaskarżoną decyzją czyni na tym etapie bezprzedmiotowym odnoszenie się do pozostałych podniesionych w skardze kasacyjnej zarzutów, w tym zarzutów związanych z przedawnieniem zobowiązania podatkowego w związku z instrumentalnym wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Analiza kwestii instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego ma bowiem znaczenie wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione zostaną formalne warunki wynikające z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W przypadku braku prawidłowego zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego bez znaczenia są okoliczności jego wszczęcia.

Końcowo wyjaśnić należy, że na uwzględnienie nie zasługiwał wniosek o przeprowadzenie dowodu w postaci zawiadomienia Komendy Wojewódzkiej Policji z siedzibą w Radomiu z 6 marca 2018 r., nr (...) o podejrzeniu popełnieniu przestępstwa, które spowodowało wszczęcie śledztwa o sygn. akt (...) na okoliczność braku związku pomiędzy podejrzeniem popełnienia przestępstwa, które spowodowało wszczęcie śledztwa, a rzekomym niewykonaniem przez skarżącą jej zobowiązania w podatku od towarów i usług za okresy od czerwca do grudnia 2015 r.

Zgodnie z art. 106 § 3 p.p.s.a. Sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie. Przepis ten w związku z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a. znajduje zastosowanie również w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Podkreślić jednak należy, że przeprowadzenie dowodu uzupełniającego z dokumentów jest możliwe, jeżeli łącznie spełnione są dwa warunki.

Po pierwsze – gdy jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości.

Po drugie – gdy nie spowoduje to nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie.

Przy czym przez nadmierne przedłużenie postępowania należy rozumieć m.in. konieczność odroczenia rozprawy.

Po pierwsze – wnioskowany dowód nie był niezbędny do wyjaśnienia istotnych wątpliwości, gdyż nie dotyczył okoliczności, które mogły mieć wpływ na wynik sprawy.

Po drugie – dowód ten nie został złożony do akt sprawy. Jego przeprowadzenie wymagałoby zatem odroczenia rozprawy, co spowodowałoby przedłużenie postępowania w sprawie.

W związku z tym, uznając, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, na podstawie art. 188 p.p.s.a., należało uchylić ten wyrok w całości i na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ powołanej wyżej ustawy uchylić zaskarżoną decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej.

O zwrocie kosztów postępowania orzeczono na podstawie art. 200 oraz art. 203 pkt 1 w zw. z art. 205 § 2 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a/ w zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a/ w zw. z § 2 pkt 9 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964). Zwrot kosztów postępowania objął wpisy od skargi oraz skargi kasacyjnej, opłatę skarbową od pełnomocnictwa oraz wynagrodzenie ustanowione w sprawie pełnomocnika przed sądami obu instancji.

22

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 12 czerwca 2025 r.
(II GSK 2697/21)

Przewodniczący: sędzia NSA Andrzej Skoczylas

Sędziowie: NSA Elżbieta Czarny-Drożdżejko, del. WSA Wojciech Sawczuk (sprawozdawca)

Wspólnota mieszkaniowa może być stroną postępowania w przedmiocie udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy, jako zgłaszający ten znak na podstawie art. 235 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca

2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.), jeżeli pozostaje to w związku z jej działalnością, nakierowaną na potrzebę zarządzania i gospodarowania nieruchomością wspólną.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną W. Sp. z o.o. w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2020 r. w sprawie ze skargi W. Sp. z o.o. w Ś. na decyzję Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 października 2019 r. nr DT-VI.Z.396361.540.2019.44.mpod w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy

Z u z a s a d n i e n i a

Decyzją z 30 października 2013 r. (bez numeru) Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Urząd Patentowy, organ albo Urząd) udzielił na rzecz W. w K. (dalej: uprawniona albo wspólnota), prawa ochronnego na znak towarowy słowno-graficzny (...), zgłoszony 7 lutego 2012 r. pod numerem Z.396361, przeznaczony do oznaczenia usług wymienionych w klasie 43 klasyfikacja niemiejskiej, tj. usługi hotelarskie.

Wnioskiem z 20 września 2018 r., W. Sp. z o.o. w Ś. (obecnie w K.) – dalej spółka albo skarżąca – wystąpiła o stwierdzenie, na podstawie art. 156 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.), nieważności ww. decyzji, w którym wskazała, że wspólnocie mieszkaniowej nie przysługuje prawo do uzyskania ochrony znaku towarowego, ponieważ wspólnoty mieszkaniowe nie prowadzą działalności gospodarczej i nie posiadają przedsiębiorstwa, a zatem decyzję wydano bez podstawy prawnej i z rażącym naruszeniem prawa.

Po rozpoznaniu wniosku Urząd Patentowy decyzją z 13 lutego 2019 r., znak DT-V.Z.396361.33.asul, odmówił stwierdzenia nieważności decyzji własnej z 30 października 2013 r. Następnie decyzją z 10 października 2019 r., znak DT-VI.Z.396361.540.2019.44.mpod, utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie.

Urząd nie stwierdził przede wszystkim, aby decyzję z 30 października 2013 r. wydano bez podstawy prawnej. Powołując się na przepisy ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.; dalej: p.w.p.) wyjaśnił, że istniały materialne podstawy do wydania decyzji przez eksperta Urzędu. Nie stwierdził także, aby decyzję wydano

z rażącym naruszeniem prawa. Wskazał, że w sprawie sporne jest czy wspólnota mieszkaniowa może być zgłaszającym w postępowaniu o udzielenie prawa ochronnego na znak towarowy, a w konsekwencji, czy może być podmiotem, któremu przysługuje prawo do znaku towarowego.

W art. 6 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.; dalej: u.w.l.) ustawodawca wskazuje, że ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana. Kwestia podmiotowości prawnej wspólnoty mieszkaniowej została rozstrzygnięta w orzecznictwie uchwałą siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej – z dnia 21 grudnia 2007 r., II CZP 65/07, która ma moc zasady prawnej. Sąd Najwyższy stwierdził, że wspólnota mieszkaniowa jest tzw. ułomną osobą prawną w rozumieniu art. 33¹ Kodeksu cywilnego, a więc jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lecz wyposażoną w zdolność prawną.

Zdolność prawna może zostać ograniczona tylko wyraźnym uregulowaniem ustawowym, a w przypadku wspólnoty mieszkaniowej – takimi przepisami jest ustawa o własności lokali. Przepisy te stwarzają podstawy prawne do przyjęcia, że zdolność prawna wspólnoty mieszkaniowej została ograniczona do praw i obowiązków związanych z zarządzaniem nieruchomością wspólną. Sąd Najwyższy wyjaśnił również, że w związku z uregulowaniami odpowiedzialności wspólnoty mieszkaniowej za zobowiązania dotyczące nieruchomości wspólnej należy uznać, że może być ona podmiotem praw i gospodarowaniem nieruchomością wspólną. Takie założenie, że wspólnota jest podmiotem stosunków cywilnoprawnych oznacza, że może ona posiadać majątek odrębny od majątków właścicieli lokali tzw. majątek własny.

Dalej organ wyjaśnił, że należy rozstrzygnąć, czy wspólnota mieszkaniowa może być stroną w postępowaniu administracyjnym, zgodnie z art. 29 k.p.a. Pomimo, że przepis ten wskazuje, że – w odniesieniu do jednostek nieposiadających osobowości prawnej – stroną może być państwowa i samorządowa jednostka organizacyjna i organizacja społeczna, to w orzecznictwie i doktrynie przyjmuje się, że wspólnota mieszkaniowa, gdy chodzi o krąg podmiotów je tworzących, może być zróżnicowana. Mogą to być tylko osoby fizyczne, wspólnotę mogą tworzyć również osoby fizyczne i osoby prawne, a zatem podmioty wymienione w art. 29 k.p.a. Skoro każdy z tych podmiotów może być stroną postępowania administracyjnego, to zasadny jest wniosek, że przymiot strony przysługuje także zbiorowi tych podmiotów, powiązanych ze sobą z mocy ustawy określonym stosunkiem prawnym (por. wyrok NSA z 14 marca 2013 r., I OSK 1059/12). Z powyższego wynika, że wspólnota mieszkaniowa może być stroną w postępowaniu administracyjnym, a więc może być również

zgłaszającym w postępowaniu przed Urzędem Patentowym, z zastrzeżeniem jednak, że zdolność prawna takiej wspólnoty ograniczona jest do praw i obowiązków związanych z zarządzaniem nieruchomością wspólną.

Istotnym elementem jest więc zakres towarów i usług, dla jakich wspólnota mieszkaniowa wnosi o ochronę znaku towarowego. Muszą to być towary bądź usługi związane z zarządzaniem nieruchomością. W przedmiotowym przypadku uprawniona wniosła o ochronę znaku towarowego w zakresie usług z klasy 43, tj. usługi hotelarskie. Usługi hotelarskie to nic innego jak usługi udostępniania hotelu, czyli budynku przeznaczonego do czasowego pobytu osób zatrzymujących się w danej miejscowości. Hotel jest z pewnością nieruchomością. Usługi hotelarskie są więc usługami udostępniania nieruchomości i należą do usług zarządzania nieruchomością, czyli wykonywania czynności administracyjnych, kierowania tymi czynnościami.

Uprawniona, jako wspólnota mieszkaniowa, może być podmiotem prawa do spornego znaku towarowego, ponieważ znak ten chroniony jest w zakresie usług związanych z zarządzaniem nieruchomością – a więc w takim zakresie w jakim wspólnota posiada zdolność prawną.

Żaden z przepisów p.w.p. ani k.p.a. nie uzależnia udzielenia prawa ochronnego na znak towarowy, od prowadzenia przez zgłaszającego działalności gospodarczej. Co prawda art. 120 p.w.p. wskazuje, iż znakiem towarowym może być każde oznaczenie, które można przedstawić w sposób graficzny, jeżeli oznaczenie takie nadaje się do odróżniania towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa, jednak jest to definicja znaku towarowego, a więc odnosi się do przesłanek jakie musi spełnić znak towarowy, a nie osoba go zgłaszająca. Badanie czy oznaczenie może być znakiem towarowym dokonywane jest abstrakcyjnie i nie bierze się przy tym pod uwagę faktycznej działalności zgłaszającego. Może bowiem zaistnieć sytuacja, że zgłaszający zgłasza znak jeszcze przed rozpoczęciem swojej działalności w danym zakresie. Co więcej, zgodnie z art. 169 ust. 1 pkt 1 p.w.p., znak towarowy z powodu nieużywania można wygasić wyłącznie po upływie nieprzerwanego okresu pięciu lat, po dniu wydania decyzji o udzielenie prawa ochronnego, chyba, że istnieją ważne powody jego nieużywania. Ustawodawca przyznał więc swoistą karencję zgłaszającemu, podczas której może przygotować się on do prowadzenia działalności, w której będzie dany znak używał.

Kwestia czy uprawniona – jako wspólnota mieszkaniowa – może prowadzić działalność gospodarczą i czy faktycznie ją prowadzi jest irrelevantna w momencie udzielania prawa ochronnego na znak towarowy. Pomimo, iż prawa własności przemysłowej mają charakter komercyjny, uzyskanie ochrony nie wymaga prowadzenia przedsiębiorstwa lub bycia przedsiębiorcą. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.), który wskazuje, że wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są dochody wspólnot mieszkaniowych uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Z brzmienia tego przepisu wynika, że ustawodawca dopuszcza prowadzenie przez wspólnotę mieszkaniową nie tylko działalności gospodarczej związanej z zasobami mieszkaniowymi, ale także innej działalności gospodarczej.

Urząd Patentowy stwierdził również, że nie zachodzą inne przesłanki wskazane enumeratywnie w art. 156 § 1 pkt 1 oraz 3–7 k.p.a. uzasadniające stwierdzenie nieważności decyzji.

Wyrokiem z 9 grudnia 2020 r., VI SA/Wa 2587/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki na ww. decyzję.

Sąd pierwszej instancji zgodził się ze stanowiskiem Urzędu, że art. 120 p.w.p. definiuje znak towarowy, a więc odnosi się do przesłanek jakie musi spełnić znak towarowy, a nie osoba zgłaszająca znak towarowy. Znak towarowy musi być zatem oznaczeniem posiadającym zdolność odróżniającą, tak aby możliwe było odróżnienie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa, jednak nie można z tego przepisu wywodzić, że prawo ochronne na znak towarowy mogą uzyskać wyłącznie przedsiębiorcy w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 p.w.p. Organ słusznie powołał się na art. 169 ust. 1 pkt 1 p.w.p., gdyż oznacza on, że prawo ochronne na znak towarowy może uzyskać nie tylko przedsiębiorca w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 p.w.p.

Nie jest słuszne stanowisko skarżącej, że wspólnota mieszkaniowa nie mogła nabyć prawa ochronnego na przedmiotowy znak towarowy, a co najwyżej jako właściciele tego znaku winni figurować wszyscy właściciele lokali.

Sąd Najwyższy w powołanej przez Urząd uchwale wyjaśnił, że wspólnota mieszkaniowa jest podmiotem prawa cywilnego (ułamną osobą prawną), (...). Jest to jednostka organizacyjna, której powstanie nie zostało uzależnione od dokonania czynności prawnej; powstaje *ex lege* z chwilą wyodrębnienia w danej nieruchomości lokalu, którego właścicielem jest inna osoba niż właściciel nieruchomości. Wspólnota nie podlega też likwidacji, gdyż istnieje tak długo, jak długo występuje stan, od którego ustawa uzależnia powstanie tego podmiotu. Cechy te nie wykluczają jednak uznania jej za osobę ustawową, która może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania „dla siebie”, a więc do własnego majątku. Sąd Najwyższy przy tym wskazał, że przepisy ustawy o własności lokali stwarzają podstawy prawne do przyjęcia, iż zdolność prawna wspólnoty mieszkaniowej została ograniczona do praw i obowiązków związanych z zarządzaniem (administrowaniem) nieruchomością wspólną.

Nieruchomość wspólną mogą stanowić również własność nieruchomości nabytej za zgodą właścicieli lokali, co wynika z art. 22 ust. 3 pkt 6a u.w.l. Nie ma zatem przeszkód aby wspólnota mieszkaniowa w ramach posiadanej zdolności prawnej ograniczonej do praw i obowiązków związanych z zarządzaniem (administrowaniem) nieruchomością wspólną mogła również zawrzeć umowę najmu, której przedmiotem będzie nabyta za zgodą właścicieli lokali własność nieruchomości i w ramach takiej działalności, używała przedmiotowego znaku towarowego przeznaczonego do oznaczania usług z klasy 43 – usługi hotelarskie.

Urząd słusznie więc uznał, że uprawniona będąca wspólnotą mieszkaniową, mogła być stroną postępowania w przedmiocie udzielenia prawa ochronnego na przedmiotowy znak towarowy przeznaczony do oznaczania usług hotelarskich, jako zgłaszający ten znak na podstawie art. 235 ust. 2 p.w.p. Niezasadny jest podnoszony przez skarżącego w postępowaniu przed Urzędem Patentowym zarzut o braku podstawy prawnej w udzieleniu przez Urząd prawa ochronnego na przedmiotowy znak towarowy, co organ dokładnie wyjaśnił w zaskarżonej decyzji powołując się również na treść art. 259, art. 261 ust. 2 pkt 2, art. 264 ust. 1, art. 147 ust. 1 i 2, art. 120, art. 130, art. 129 i art. 131–133 oraz art. 224 ust. 1 p.w.p.

Uprawniony również, w świetle powyżej przedstawionych wyjaśnień, zgłaszając przedmiotowy znak towarowy do ochrony, nie musiał dokonywać tego zgłoszenia jako przedsiębiorca w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 p.w.p., pomimo treści art. 120 ust. 1 p.w.p., definiującego znak towarowy. Ponadto, należy podkreślić, że fakt, iż uprawniony dokonał zgłoszenia przedmiotowego znaku towarowego jako wspólnota mieszkaniowa nie wyklucza możliwości, aby uprawniony mógł używać przedmiotowego znaku towarowego jako przedsiębiorca w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 p.w.p., w związku np. z prowadzeniem zarobkowej działalności usługowej najmu nieruchomości wspólnych nabytych przez wspólnotę mieszkaniową za zgodą właścicieli lokali. Oznacza to, że niezasadny jest zarzut skargi dotyczący naruszenia przez organ art. 120 p.w.p., poprzez uznanie, że wspólnocie mieszkaniowej, przysługuje prawo uzyskania ochrony znaku towarowego i związany z tym zarzutem zarzut rażącego naruszenia prawa poprzez udzielenie przez Urząd wspólnocie mieszkaniowej prawa ochronnego na przedmiotowy znak towarowy.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiodła W. sp. z o. o. zaskarżyła go w całości i zarzuciła naruszenie prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, tj.:

1. naruszenie art. 120 ust. 1 p.w.p. poprzez uznanie, że wspólnocie mieszkaniowej (...) przysługuje prawo uzyskania ochrony znaku towarowego słowno-graficznego ETNA zgłoszonego w dniu 7 lutego 2012 r. za numerem Z-396361

przeznaczonego do oznaczenia towarów lub usług wymienionych w klasyfikacji nicejskiej – 43, w klasyfikacji wiedeńskiej – 07.01.08 27.05.01, określonych w załączniku do tej decyzji jako 43 – usługi hotelarskie;

2. naruszenie art. 29 k.p.a. poprzez uznanie, że wspólnota mieszkaniowa (...) może występować we wszelkich postępowaniach administracyjnych jako strona, jako jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej;

3. naruszenie art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. poprzez uznanie, że nie zachodzą przesłanki dla stwierdzenia nieważności decyzji Urzędu Patentowego z dnia 30 października 2013 r. udzielającej W. w K. prawa ochronnego do znaku towarowego słowno-graficznego (...) zgłoszonego w dniu 7 lutego 2012 r. za numerem Z-396361 przeznaczonego do oznaczenia towarów lub usług wymienionych w klasyfikacji nicejskiej – 43, w klasyfikacji wiedeńskiej – 07.01.08 27.05.01, określonych w załączniku do tej decyzji jako 43 – usługi hotelarskie.

Skarżąca kasacyjnie spółka wniosła o zmianę zaskarżonego wyroku w całości i stwierdzenie nieważności decyzji Urzędu Patentowego z 30 października 2013 r.

Równocześnie spółka wniosła aby Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę w celu rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego dotyczącego zakresu zdolności prawnej wspólnoty mieszkaniowej, w szczególności co do możliwości uzyskiwania ochrony znaku towarowego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o oddalenie tej skargi.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest nieuzasadniona.

Na wstępie należy zauważyć, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, a mianowicie sytuacje enumeratywnie wymienione w § 2 tego przepisu prawa. W niniejszej sprawie nie zachodzi nieważność postępowania pierwszoinstancyjnego.

Zarzuty skargi kasacyjnej, które zgodnie z zasadą dyspozycyjności wyznaczają granice badania sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny, nie uzasadniają twierdzenia spółki, że kontrolowany w niniejszej sprawie wyrok WSA w Warszawie narusza prawo.

Istotą sformułowanych zarzutów jest próba podważania stanowiska Urzędu Patentowego oraz Sądu pierwszej instancji, co do możliwości nabycia przez wspólnotę mieszkaniową prawa ochronnego na znak towarowy. Podmiot tego rodzaju, wobec swoich uprawnień nadanych przez prawo i realizowanych zadań, nie może zostać – w ocenie spółki – uznany za stronę postępowania o udzielenie prawa ochronnego na znak towarowy, jak również prawa takiego w ogóle nabyć nie może (na własną rzecz).

W kontekście sformułowanych zarzutów, których uzupełniający się charakter uzasadnia ich łączną ocenę, należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na dwie istotne kwestie.

Pierwsza z nich dotyczy zagadnienia możliwej „kolizji” pomiędzy trybem stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej Urzędu Patentowego o udzieleniu prawa ochronnego na znak towarowy w rozumieniu art. 156 § 1 k.p.a. oraz trybem unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy, o którym mowa w art. 164 i nast. p.w.p.

Jakkolwiek stwierdzić należy, że – co do zasady – tryby te są niekonkurencyjne, to jednak w pewnych sytuacjach, motywowanych zwłaszcza ewentualnie podnoszonym względem decyzji organu zarzutem rażącego naruszenia prawa, o którym mowa w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z kwalifikowanym naruszeniem przepisów, które wymienione zostały w art. 164 ust. 1 p.w.p. jako przesłanki unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy, może dojść do zakresowego nakładania się tych dwóch trybów. W takiej sytuacji pierwszeństwo należy przyznać trybowi unieważnienia prawa ochronnego na znak towarowy z art. 164 ust. 1 p.w.p., jako postępowaniu kierunkowo wyspecjalizowanemu w tym zakresie. W niniejszej sprawie twierdzenia o nieważności decyzji Urzędu Patentowego z 30 października 2013 r. osadzone są na tle argumentu o braku możliwości nabycia prawa ochronnego na znak towarowy przez wspólnotę mieszkaniową, nie zaś na gruncie ściśle wymienionych przesłanek z art. 164 ust. 1 p.w.p.

Druga kwestia istotna w niniejszej sprawie, dotyczy natury trybu szczególnego stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, której strona skarżąca kasacyjnie nie dostrzega w wystarczającym stopniu, przez co nie sformułowała w ramach podniesionego uchybienia art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. adekwatnych i wymaganych naruszeń, które odmowę stwierdzenia nieważności decyzji mogłyby wzruszyć.

Wyjaśnić w tym względzie należy, że stwierdzenie nieważności decyzji administracyjnej może nastąpić w przypadku niewątpliwego i oczywistego wystąpienia którejkolwiek z wad wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. Przesłanka nieważności decyzji z uwagi na rażące naruszenie prawa, na co słusznie wskazuje m.in. prof. Maria Jaśkowska (zob. M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego* – art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a., wyd. LEX) może dotyczyć zarówno przepisów: materialnych, procesowych, jak i ustrojowych. Wskazuje na to również wyrok NSA OZ we Wrocławiu z dnia 8 sierpnia 1986 r., SA/Wr 370/86 zwracający uwagę na to, że z brzmienia art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. nie wynika, aby wadliwość miała dotyczyć tylko podstawy materialnoprawnej decyzji. Z kolei w wyroku z dnia 14 sierpnia 2019 r., II SA/Go 414/19, WSA w Gorzowie

Wielkopolskim wskazał, że możliwe jest oparcie przesłanki z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. na rażącym naruszeniu zarówno przepisów prawa materialnego jak i przepisów prawa procesowego, aczkolwiek przypisanie decyzji wady nieważności w przypadku naruszenia przepisów proceduralnych dopuszczalne jest wyłącznie, gdy naruszenie tych przepisów ma charakter rażący i pozostaje w związku z ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy, wpływając na jego treść. Na możliwość stwierdzenia nieważności z uwagi na rażące naruszenie przepisów procesowych wskazuje także B. Adamiak (zob. *Gradacja naruszenia procesowego prawa administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 3, s. 54).

Jako, że w niniejszej sprawie podstawą twierdzeń spółki jest rażące naruszenie prawa, zwrócić uwagę trzeba na to, że ze stanem tym, przewidzianym w art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. można mówić jedynie i wyłącznie wówczas, gdy spełnione zostaną kumulatywnie trzy podstawowe przesłanki, tj.

1) naruszenie prawa ma charakter oczywisty, widoczny na „pierwszy rzut oka”,

2) charakter przepisu, który został naruszony pozwala na proste uznanie oczywistości jego naruszenia (jest on jasny, klarowny i nie wymaga prowadzenia skomplikowanej wykładni prawa) oraz

3) przemawiają za tym racje (skutki) społeczne i ekonomiczno-gospodarcze, które wywołuje rozstrzygnięcie dotknięte wadą kwalifikowaną.

Ta ostatnia przesłanka musi mieć przy tym decydujące znaczenie przy dokonywaniu oceny stwierdzonego naruszenia prawa, albowiem łączy pierwsze dwie, akcentując i niejako warunkując istotność wady kwalifikowanej. Nie zawsze bowiem oczywiste naruszenie jasnego w swej warstwie interpretacyjnej przepisu prawa oznaczać będzie, że ma ono charakter rażący. Kluczowe są bowiem skutki społeczno-ekonomiczno-gospodarcze, jakie owo naruszenie powoduje w obrocie prawnym, czyniąc dalsze trwanie decyzji niemożliwe do zaakceptowania w państwie prawa.

Brak wzięcia przez stronę pod uwagę powyższych, elementarnych okoliczności oceny tego rodzaju stanu (rażącego naruszenia prawa), już z tej tylko przyczyny czyni wszystkie zarzuty skargi kasacyjnej nieuzasadnionymi. Spółka zdaje się bowiem w ogóle nie dostrzegać, że zarzucając rażące naruszenie czy to art. 120 ust. 1 p.w.p. czy też art. 29 k.p.a., sięga – podobnie jak organ rekonstruując uprawnienia wspólnoty – po złożoną wykładnię tych przepisów prawa, wspomaganą instytucjami ustawy o własności lokali. Odwołuje się przy tym do orzecznictwa współkształtującego zakres uprawnień wspólnoty mieszkaniowej jako odrębnego bytu prawnego, wyposażonego w uprawnienia m.in. do nabywania uprawnień i udziału w postępowaniach. Trudno zatem mówić, że mamy do czynienia z sytuacją oczywistego naruszenia przepisu prawa, który jest jasny i klarowny. W istocie bowiem zakres uprawnień wspólnoty mieszkaniowej w dziedzinie własności przemysłowej

jest rekonstruowany na podstawie wykładni norm prawa materialnego i procesowego określających m.in. „pozycję ustrojową” tego rodzaju podmiotu. Nie istnieje przy tym żaden przepis prawa, który w sposób wyraźny i jednoznaczny zakazywałby wspólnocie mieszkaniowej nabywać prawa ochronne na znaki towarowe na własną rzecz.

Co równie istotne, rekonstruując twierdzenie o rażącym naruszeniu powyższych przepisów prawa strona w żaden sposób nie wyjaśnia, dlaczego powoływane przez nią naruszenia (przy założeniu, że do nich w ogóle doszło), są tego rodzaju, że skutki społeczne i ekonomiczno-gospodarcze, które wywołuje rozstrzygnięcie dotknięte tą wadą kwalifikowaną, uzasadnia wyeliminowanie decyzji z 30 października 2013 r. z obrotu prawnego ze skutkiem *ex tunc*. Jak podkreślono wyżej, nawet zaistnienie naruszenia jasnego przepisu prawa może nie uzasadniać stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, jeżeli nie będą za tym przemawiać skutki społeczno-gospodarcze.

Niezasadne są również twierdzenia strony skarżącej kasacyjnie, która – posługując się wykładnią prawa – odmawia wspólnocie mieszkaniowej możliwości nabywania prawa ochronnego na znak towarowy (na własną rzecz).

W myśl art. 6 zdanie drugie u.w.l. wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana. Z art. 2 ust. 1 i 2 wskazanej wyżej ustawy wynika, że odrębną nieruchomością tzw. lokalową, mogą stanowić: samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu (np. użytkowy, usługowy, itp.). Samodzielnym lokalem mieszkalnym jest przy tym wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne. Mieszczą się więc w tej definicji lokale mieszkalne i niemieszkalne *sensu stricto* np. przeznaczone na najem krótkoterminowy.

Z regulacji ustawy o własności lokali wynika, że wspólnota mieszkaniowa powstaje, gdy w danym budynku mamy do czynienia:

- 1) tylko z lokalami mieszkalnymi;
- 2) tylko z lokalami o innym przeznaczeniu (np. usługowymi);
- 3) w przypadku mieszanym.

Wspólnota powołana jest przy tym, mówiąc w pewnym uproszczeniu, do zarządzania nieruchomością wspólną i „ułatwiania” funkcjonowania właścicieli poszczególnych lokali wchodzących w jej skład.

Na tle niniejszej sprawy mamy do czynienia ze wspólnotą mieszkaniową funkcjonującą w budynku, w którym wydzielone i stanowiące przedmiot odrębnej własności innych podmiotów lokale, są wykorzystywane w celach

hotelowych (ogólnie mówiąc wynajmowane). Nie może więc budzić wątpliwości, że tego rodzaju działalność wykorzystuje części wspólne obiektu np. hole, windy, klatki schodowe, recepcję, zaplecze infrastrukturalne, itp. Ta infrastruktura zarządzana jest więc przez wspólnotę mieszkaniową. Niezależnie więc od prawa nabywania przez wspólnotę mieszkaniową własności odrębnych lokali na własną rzecz w celu zaspokajania potrzeb wspólnych, wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa ochronne na znaki towarowe, jeżeli pozostaje to w związku z jej działalnością, nakierowaną na potrzebę zarządzania i gospodarowania nieruchomością wspólną. W tej sprawie taka sytuacja występowała.

Nie jest przy tym przeszkodą to, że wspólnota mieszkaniowa nie prowadzi działalności gospodarczej w klasycznym ujęciu. Może bowiem skutecznie podejmować taką aktywność w celu zaspokajania potrzeb współwłaścicieli lokali ją tworzących. Stan taki przewiduje również prawodawca, który w art. 17 ust. 1 pkt 44 cytowanej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który zwalnia od podatku dochody (...) wspólnot mieszkaniowych, (...) uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczony na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

W powyższej sytuacji skarga kasacyjna okazała się nieuzasadniona i jako taka podlegała oddaleniu, o czym orzeczono na podstawie art. 184 p.p.s.a.

23

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 24 czerwca 2025 r.
(I FSK 380/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Hieronim Sęk (sprawozdawca)
Sędziowie: del. WSA Adam Nita, NSA Marek Olejnik

W sferze prawnej cyfry i liczby, takie jak wymienione w wyrażeniu algebraicznym (wzorze) przewidzianym w art. 31d ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r., do obliczenia

kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy, o której mowa w ust. 1 tego artykułu (tj. od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny we wskazanej w tym ustępie działalności gospodarczej), ze swej istoty mają charakter policzalny i określone znaczenie matematyczne, co z założenia wyklucza dopuszczalność dokonywania wykładni z tymi cechami sprzecznej.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zasadność skargi kasacyjnej T. S.A. z siedzibą w S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 9 grudnia 2019 r. w sprawie ze skargi T. S.A. z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach z dnia 7 września 2021 r., nr 2601-IOA.4105.8.2021 w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego i na podstawie art. 188 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.) uchylił zaskarżony wyrok oraz uchylił zaskarżoną decyzję, a na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 tej ustawy z sądził od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach na rzecz T. S.A. z siedzibą w S. dwadzieścia tysięcy osiemset czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania za obie instancje.

Z u z a s a d n i e n i a

T. S.A. z siedzibą w S. (dalej: spółka albo skarżąca) skargą kasacyjną z dnia 10 lutego 2022 r. zaskarżyła w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) z dnia 9 grudnia 2021 r., I SA/Ke 583/21.

Wyrokiem tym Sąd pierwszej instancji, działając na postawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach (dalej: Dyrektor IAS) z 7 września 2021 r. w przedmiocie zwrotu podatku akcyzowego.

Zaskarżoną decyzją Dyrektor IAS utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach (dalej: Naczelnik US) z dnia 21 maja 2021 r., która została wydana w wyniku rozpatrzenia złożonego w 2020 r. przez spółkę wniosku o zwrot – w ramach zwolnienia od akcyzy przysługującego zakładowi energochłonnemu – części zapłaconej przez nią akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej na potrzeby własnej działalności w okresie (roku podatkowym) od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2019 r. Organ pierwszej instancji w odniesieniu do wykazanej z tego tytułu we wniosku (po jego poprawieniu) do zwrotu kwoty 359 009,80 zł:

- 1) odmówił zwrotu części akcyzy w kwocie 301 516,61 zł oraz
- 2) orzekł o zwrocie części akcyzy w kwocie 57 493,19 zł.

Według ustaleń organów podatkowych spółka – jako zakład energochłonny na podstawie wniosku z dnia 1 czerwca 2020 r. (skorygowanego co do kwoty pismem z dnia 5 października 2020 r.) – wystąpiła o wskazany wyżej zwrot, dołączając wymagane w tym zakresie dokumenty. Podstawę wniosku stanowiły przepisy art. 31d ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.; dalej: u.p.a.). Obliczając kwotę akcyzy do zwrotu spółka korzystała z wzoru podanego w art. 31d ust. 3 u.p.a., który w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. zawierał trzy wartości zmienne wyrażone symbolami „K”, „W” i „E” (oznaczające odpowiednio: udział kosztów wykorzystanej energii elektrycznej w wartości produkcji sprzedanej w roku podatkowym objętym wnioskiem, kurs euro w stosunku do złotego z określonej daty i łączne zużycie energii elektrycznej w roku podatkowym objętym wnioskiem) oraz cztery wartości stałe wyrażone cyfrą i liczbami („3”, „20”, „0,5”, „0,85”).

W decyzji z dnia 21 maja 2021 r. Naczelnik US wyjaśnił i przyjął, że spółka była podmiotem upoważnionym do ubiegania się o zwrot części zapłaconej akcyzy i spełnione zostały warunki ustawowe uprawniające do skorzystania w tej formie ze zwolnienia właściwego dla zakładów energochłonnych. Podstawę rozstrzygnięcia o kwocie zwracanej częściowo akcyzy stanowił art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 694; dalej: ustawa zmieniająca z 2021 r.), która weszła w życie z dniem 1 maja 2021 r., zgodnie bowiem z tym przepisem do wniosków, o których mowa w art. 31d ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym w dotychczasowym brzmieniu, złożonych i nierozpatrzone przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2021 r., stosuje się przepisy ustawy o podatku akcyzowym w nowym brzmieniu. Przepis art. 1 pkt 22 ustawy zmieniającej z 2021 r. zmodyfikował zaś wzór przewidziany w art. 31d ust. 3 u.p.a., według którego oblicza się kwotę zwrotu części zapłaconej akcyzy. Wyliczenia zatem kwoty zwracanej częściowo akcyzy z wniosku spółki (złożonego w 2020 r., ale nierozpatrzonego do dnia 30 kwietnia 2021 r.) należało dokonać z zastosowaniem we wzorze cyfry „5”, zamiast liczby „20”, ponieważ od dnia 1 stycznia 2019 r. przez cały rok obowiązywała stawka akcyzy na energię elektryczną w wysokości 5 zł za MWh.

Z kolei w zaskarżonej decyzji Dyrektor IAS powołał treść art. 31d ust. 3 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. i od 1 maja 2021 r., objaśniając znaczenie poszczególnych symboli i komponentów cyfrowo-liczbowych w obu wzorach. Stwierdził przy tym i przyjął, że na gruncie niniejszej sprawy odczytywanie występującego (do dnia 30 kwietnia 2021 r.)

we wzorze ze wskazanego przepisu komponentu stałego w postaci liczby „20” jako wyrażającego się (od dnia 1 stycznia 2019 r.) cyfrą „5” wiązało się ze zmianą w art. 89 ust. 3 u.p.a. stawki akcyzy na energię elektryczną, jej obniżeniem z 20 zł za MWh na 5 zł za MWh, co nastąpiło z dniem 1 stycznia 2019 r. na podstawie art. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2538). Mimo niezmienionego wówczas przez ustawodawcę wzoru z art. 31d ust. 3 u.p.a. w zakresie występującego w nim komponentu „20” odnoszącego się do stawki akcyzy wynoszącej 20 zł za MWh (która obowiązywała do dnia 31 grudnia 2018 r.), nie można było dokonywać obliczenia kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy z zastosowaniem tej nieobowiązującej już stawki. Skoro zwrot taki jest ograniczony do 85% ilości zużytej energii elektrycznej przekraczającej 3% próg energochłonności z uwzględnieniem minimalnego poziomu opodatkowania w wysokości 0,5 euro za MWh i przysługuje od akcyzy zapłaconej w 2019 r., czyli uwzględniającej obowiązującą wtedy stawkę akcyzy w wysokości 5 zł za MWh, nieuprawnione było żądanie spółki pominięcia tej właśnie stawki i wskazanych ograniczeń. W sytuacji niezamodyfikowania wzoru do obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy, przez zastąpienie liczby „20” cyfrą „5”, mogłoby dochodzić do dokonania nie tylko zwrotu akcyzy zapłaconej, ale także finansowego przysporzenia przez wypłatę dodatkowych pieniędzy ze środków Skarbu Państwa, co skutkowałoby bezpodstawnym wzbogaceniem. Uwzględnienie w całości wniosku spółki o zwrot zapłaconej akcyzy według wzoru pomijającego stawkę akcyzy zapłaconej w 2019 r. stanowiłoby wadliwą wykładnię przepisu art. 31d ust. 3 u.p.a.

Dyrektor IAS podkreślił również, że w wyniku rozpatrzenia ponaglenia spółki uznał w postanowieniu z dnia 14 maja 2021 r., że Naczelnik US działał w sposób przewlekły i opieszale, a jego czynności były nieskuteczne. Jednakże niezafatwienie sprawy w terminie przez organ pierwszej instancji nie miało miejsca z rażącym naruszeniem prawa i nie wpływało na jej merytoryczne rozstrzygnięcie.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że decyzja Dyrektora IAS nie naruszała prawa w stopniu uzasadniającym jej wyeliminowanie z obrotu prawnego.

Formułując taką ocenę Sąd podniósł w szczególności, że na mocy ustawy zmieniającej z 2021 r. doszło do zastąpienia, we wzorze przewidzianym w art. 31d ust. 3 u.p.a., liczby „20” symbolem „S” oznaczającym stawkę akcyzy na energię elektryczną, którą to stawkę określa art. 89 ust. 3 u.p.a., przy czym zmiana ta nie miała charakteru normatywnego, lecz doprecyzowujący, gdyż przed zmianą liczba „20” także oznaczała stawkę zapłaconej akcyzy. Od dnia 1 stycznia 2019 r. zaczęła obowiązywać stawka 5 zł za MWh (wprowadzona na mocy ustawy z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku

akcyzowym oraz niektórych innych ustaw w miejsce stawki 20 zł za MWh) i według niej spółka w 2019 r. zapłaciła akcyzę od zużytej przez siebie energii elektrycznej. Z art. 31d ust. 1 *in fine* u.p.a. wynika, że zwolnienie od akcyzy realizowane jest przez zwrot części zapłaconej akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny. Odkodowując pojęcie „zapłacona akcyza” należało odwołać się do przepisu o stawce podatku akcyzowego, czyli do art. 89 ust. 3 u.p.a. Wzór podany w art. 31d ust. 3 u.p.a. wskazuje w jaki sposób oblicza się kwotę zwrotu zapłaconej akcyzy, a skoro zapłata akcyzy następuje według określonej stawki, to przy obliczaniu kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy ta okoliczność musi być uwzględniona.

Przed dniem 1 maja 2021 r. przepis art. 31d ust. 3 u.p.a. mógł stwarzać problem interpretacyjny w kontekście obowiązującej i wynikającej z art. 89 ust. 3 u.p.a. stawki akcyzy w wysokości 5 zł za MWh, szczególnie ze względu na występujący we wzorze komponent w postaci stawki akcyzy za energię elektryczną w wysokości 20 zł za MWh oznaczony jako „20”. Konieczne było więc dokonanie wykładni art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu sprzed nowelizacji wykraczającej poza wykładnię językową. Wykładnia przeprowadzona z użyciem przepisów ustawy o podatku akcyzowym pozwalała usunąć powstałe wątpliwości, gdyż art. 89 ust. 3 u.p.a. odpowiada na pytanie o wysokość stawki akcyzy za MWh. Nie jest możliwa [w znaczeniu „dopuszczalna” – przyp. NSA] sytuacja, w której do zwrotu części zapłaconej akcyzy i do uiszczenia akcyzy stosowane byłyby różne stawki dotyczące tego samego zobowiązania podatkowego, tymczasem do takiego wniosku prowadziłyby wykładnia językowa ograniczona wyłącznie do wzoru podanego w art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu z 2019 r. W przypadku braku zmodyfikowania wzoru na obliczenie kwoty zwracanej częściowo akcyzy, przez zastąpienie liczby „20” cyfrą „5”, mogłoby dochodzić do dokonania nie tylko zwrotu akcyzy zapłaconej, ale i przysporzenia finansowego przez wypłatę dodatkowych kwot ze środków Skarbu Państwa, co skutkowałoby bezpodstawnym wzbogaceniem. Dyrektor IAS dokonał w opisanym zakresie prawidłowej wykładni stosowanej normy prawnej i w efekcie nie naruszył art. 31d ust. 3 u.p.a. Stawka akcyzy, wynikająca z art. 89 ust. 3 u.p.a., stanowi dorozumiany element tej normy prawnej, gdyż nawet w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej z 2021 r., wskazano że „Wzór na kwotę zwrotu części zapłaconej akcyzy uwzględnia komponent w postaci stawki podatku akcyzowego w wysokości 20 zł za megawatogodzinę, co wymaga w chwili obecnej aktualizacji.”

W skardze kasacyjnej spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych. Nadto, zażądała rozpoznania sprawy na rozprawie.

Skarżąca zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie:

– w zakresie prawa materialnego:

1) art. 31d u.p.a. przez błędną wykładnię, która polegała na uznaniu, że we wzorze z ust. 3 służącym do obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy za 2019 r. – ewidentnie wbrew literalnemu brzmieniu opublikowanego tekstu prawnego – należało samodzielnie zmienić liczbę „20” na cyfrę „5”;

2) art. 2 Konstytucji RP przez niezastosowanie z uwagi na oparcie rozstrzygnięcia sprawy wszczętej w dniu 1 czerwca 2020 r. na art. 31d u.p.a. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2021 r., która weszła w życie z dniem 1 maja 2021 r., co skutkowało naruszeniem zasad pewności prawa oraz nieretroaktywności, stanowiących elementy demokratycznego państwa prawnego;

– w zakresie przepisów postępowania:

3) art. 151 p.p.s.a. przez nieuwzględnienie skargi oraz jednocześnie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a. przez oddalenie skargi, w sytuacji gdy decyzja Dyrektora IAS nie odpowiadała prawu z powodów wskazanych w zarzutach z ppkt 1 i ppkt 2.

Skarżąca w motywach skargi kasacyjnej podkreśliła, że:

– składając w 2020 r. wniosek o zwrot części zapłaconej akcyzy za rok podatkowy 2019 miała obowiązek stosować wzór z art. 31d ust. 3 u.p.a. w kształcie sprzed nowelizacji objętej ustawą zmieniającą z 2021 r.;

– nie ciążył na niej obowiązek analizy części wzoru, który obejmował wprost liczbę „20”;

– Sąd w rozważaniach własnych całkowicie pominął przepis art. 31d ust. 11 u.p.a., który eliminuje przywołaną w uzasadnieniu wyroku możliwość bezpodstawnego wzbogacenia;

– motywy podane przez Sąd pozwalają wnioskować, że brzmienie art. 31d ust. 3 u.p.a. traktuje on jako błąd legislacyjny, taki zaś błąd może poprawić wyłącznie ustawodawca ze skutkiem na przyszłość i to właśnie uczynił ustawą zmieniającą z 2021 r.;

– nie było podstaw do przyjęcia innych metod wykładni niż wykładnia językowa ani do retrospektywnego stosowania [nowego] prawa;

– Sąd dokonał interpretacji liczb, które mają charakter abstrakcyjny, określone znaczenie i nie podlegają [dalej idącej] wykładni.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor IAS wniósł o oddalenie tej skargi, zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych i rozpoznanie sprawy na rozprawie.

W piśmie procesowym z dnia 18 marca 2022 r. skarżąca przedstawiła stanowisko odnośnie do odpowiedzi na skargę kasacyjną. Podkreśliła, że nawet gdyby przyjąć istnienie argumentów na rzecz odejścia od znaczenia literalnego

przepisu będącego przedmiotem sporu, to i tak wykładnia zastosowana przez Dyrektora IAS i zaaprobowana przez sąd byłaby nieprawidłowa, gdyż prowadziła do pogorszenia sytuacji podatnika.

W piśmie z dnia 26 sierpnia 2024 r. zatytułowanym „uzupełnienie uzasadnienia skargi kasacyjnej”, skarżąca powołała się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie C-266/23, w którym odniesiono się m.in. do kosztów nabytej energii elektrycznej przy ustalaniu obniżki podatku akcyzowego na rzecz zakładów energochłonnych.

Na tle tego wyroku, spółka zwróciła uwagę, że w przypadku kalkulacji kwoty zwracanej częściowo akcyzy przy określaniu udziału kosztów wykorzystanej energii elektrycznej w wartości produkcji sprzedanej (określanej symbolem „K”) w rzeczywistym koszcie nabytej energii elektrycznej należy ujmować nie tylko koszt tej energii, ale także wszelkie należności z nią związane niebędące podatkami (w tym opłaty dystrybucyjne).

Obecny na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pełnomocnik Dyrektora IAS poinformował, że skarżąca pismem z dnia 27 sierpnia 2024 r. wniosła o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej zaskarżoną decyzją Dyrektora IAS. Postępowanie wznowione z tego wniosku zostało zawieszono z uwagi na znajdujące się w toku niniejsze postępowanie sądowo-administracyjne.

W piśmie z dnia 9 czerwca 2025 r., stanowiącym załącznik do protokołu rozprawy z dnia 5 czerwca 2025 r., pełnomocnik Dyrektora IAS podtrzymał dotychczasowe stanowisko. Podniósł również, że prawidłowość zaskarżonego wyroku potwierdza wyrok NSA z dnia 25 marca 2025 r., I FSK 1923/21.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelný Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego wymienione w § 2 tego artykułu. Przesłanek takich, na podstawie akt niniejszej sprawy, z urzędu nie odnotowano.

Podobnie w tym samym trybie nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani do umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obowiązywałyby Naczelný Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (*vide* uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2009 r., II GPS 5/09, ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 40).

Skarga kasacyjna zbadana zatem według reguły związania zarzutami w niej zawartymi (art. 183 § 1 *ab initio* p.p.s.a.) okazała się zasadna, aczkolwiek nie wszystkie spośród jej zarzutów należało ocenić jako usprawiedliwione.

O uwzględnieniu skargi kasacyjnej spółki zadecydowała trafność zarzutu dotyczącego wadliwej wykładni art. 31d ust. 3 u.p.a. oraz powiązanego z nim wynikowo zarzutu procesowego dotyczącego sposobu wyrokowania przez Sąd pierwszej instancji.

Odniesienie się do zarzutów skargi kasacyjnej w kontekście zagadnienia stanowiącego zasadniczy przedmiot sporu między skarżącą a Dyrektorem IAS co do wykładni art. 31d ust. 3 u.p.a. wymagało najpierw zidentyfikowania stanu prawnego wobec którego ocenę prawną wyraził Sąd pierwszej instancji.

Pisemne motywy zaskarżonego wyroku wskazują, że kwestionowaną kasacyjnie wypowiedź sądową należało odnosić do art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. Wynikało to wprost z rozważań prawnych Sądu zaprezentowanych w tym obszarze.

Przywołanie zaś tego przepisu w brzmieniu ustalonym od dnia 1 maja 2021 r. ustawą zmieniającą z 2021 r., w którym dotychczasową liczbę „20” zastąpiono symbolem „S” oznaczającym określoną w art. 89 ust. 3 u.p.a. stawkę akcyzy na energię elektryczną, miało na celu stanowić tylko potwierdzenie, że wcześniejszemu jego brzmieniu należało przypisywać tożsamą znaczeniowo treść.

Zidentyfikowane jak wyżej zapatrywanie prawne Sądu pierwszej instancji korespondowało co do zasady ze stanowiskiem Dyrektora IAS.

Organ odwoławczy dokonał bowiem wykładni przepisu art. 31d ust. 3 u.p.a. także w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. i na nim oparł własną ocenę prawną. Wprawdzie odnotował również, że Naczelnik US wydał decyzję w pierwszej instancji stosując nowe regulacje prawne obowiązujące od dnia 1 maja 2021 r., co zdaniem Dyrektora IAS było uprawnione. Jednakże organ odwoławczy stwierdził, że za ważniejsze należało uznać to, że z uwagi na przedstawiony przez niego sposób rozumienia „starego” brzmienia przywołanego przepisu, odmienne podejście organu pierwszej instancji nie miało wpływu na rozstrzygnięcie co do wysokości kwoty zwracanej częściowo akcyzy.

W takim ujęciu i z tej perspektywy zarzut kasacyjny, w ramach którego podkreślono zakaz retrospektywnego stosowania prawa, należało ocenić jako nieprzystający do aktualnego etapu sprawy.

Wspomnieć natomiast wypadało, że argumentacja skargi kasacyjnej w tej płaszczyźnie mogła się pojawić – i w tym sensie wiązała się ze sprawą podatkową w początkowym jej biegu – jeśli uwzględni się fakt, że Naczelnik US działając jako organ pierwszej instancji odwołał się bezpośrednio do stosowania „nowego” prawa na mocy ustanowionego przepisu przejściowego w ustawie zmieniającej z 2021 r.

W art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 30 kwietnia 2021 r. (a więc zarówno w dacie złożenia wniosku przez spółkę, jak i w okresie roku podatkowego objętego wnioskiem)

ustawodawca określił wyraźnie wzór, który służył do obliczania kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy. Mianowicie postanowił, że kwotę zwrotu części zapłaconej akcyzy, o której mowa w ust. 1 (tj. akcyzy zapłaconej przez zakład energochłonny od energii elektrycznej wykorzystanej/zużytej przez ten zakład w określonej działalności gospodarczej), zwanej dalej „kwotą zwracanej częściowo akcyzy”, oblicza się według następującego wzoru:

„ $Z = (K\% - 3\%)$ podzielone przez $K\%$, pomnożone przez $(20 - 0,5 \times W) \times E \times 0,85$ ”,
w którym poszczególne symbole oznaczają:

Z – kwotę zwracanej częściowo akcyzy (w złotych);

K – udział kosztów wykorzystanej energii elektrycznej w wartości produkcji sprzedanej, wyrażony w procentach (%), w roku podatkowym, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5;

W – kurs euro w stosunku do złotego, obowiązujący w pierwszym dniu roboczym października roku poprzedzającego rok, w którym rozpoczął się rok podatkowy, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5, opublikowany w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;

E – łączne zużycie energii elektrycznej wyrażone w megawatogodzinach (MWh) w roku podatkowym, za który składany jest wniosek, o którym mowa w ust. 5.

Z zacytowanej powyżej treści art. 31d ust. 3 u.p.a. wprost wynika, że w podanym przedziale czasowym (aż do dnia 30 kwietnia 2021 r.) ustawodawca jako jeden z elementów/komponentów stałych wzoru służącego do obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy wymienił liczbę „20”. Przy czym – co z kolei jawiło się jako oczywiste z matematycznego punktu widzenia wyrażającego się owym wzorem – nie musiał i nie określał znaczenia tej liczby w jakikolwiek inny, opisowy sposób.

W tym stanie rzeczy należało zgodzić się ze skarżącą, że literalne brzmienie analizowanego przepisu w zakresie użytej w nim liczby „20” wykluczało możliwość nadawania jej w drodze wykładni innego znaczenia niż wynikające z zapisu prawodawcy, czyli użytego równania algebraicznego (wzoru matematycznego).

W sferze prawnej cyfry i liczby, takie jak wymienione w wyrażeniu algebraicznym (wzorzec) przewidzianym w art. 31d ust. 3 u.p.a. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r.) do obliczenia kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy, o której mowa w ust. 1 tego artykułu (tj. od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny we wskazanej w tym ustępie działalności gospodarczej), ze swej istoty mają charakter policzalny i określone znaczenie matematyczne, co z założenia wyklucza dopuszczalność dokonywania wykładni z tymi cechami sprzecznej. Przy interpretacji przepisów prawnych posługujących się cyframi bądź liczbami generalnie nie może mieć miejsca sytuacja, aby daną cyfrę lub liczbę zastępować inną.

Ewentualna „korekta wykładnicza” na tym polu byłaby wyjątkowo możliwa i dopuszczalna wtedy, gdyby doszło do wyraźnej oraz jednoznacznej kolizji norm wynikających z całokształtu danych regulacji prawnych. Mogłaby ona być zatem rozważana przykładowo wówczas, gdy równocześnie jeden przepis (norma prawna w nim tkwiąca) wskazywałby na konieczność stosowania danej cyfry/liczby, a inny przepis (norma w nim zawarta) wprost przeczyłby takiej możliwości posługując się odmienną wartością matematyczną.

Występowania takiego rodzaju sytuacji kolizyjnej w analizowanej sprawie sądowoadministracyjnej i właściwemu jej porządkowi prawnemu nie stwierdzono.

Stanu owej sprzeczności normatywnej nie można było w szczególności wywodzić z ewentualnych oczekiwań co do zasadności/potrzeby funkcjonowania w porządku prawnym innych przepisów, o innej treści niż w danym czasie faktycznie przyjęte. Ku temu zaś w istocie zmierzały zapatrywania organu podatkowego i Sądu pierwszej instancji. Przypomnieć zatem należało, że korygowanie obowiązującego stanu prawnego w danym obszarze na bardziej pożądanym z perspektywy innych obowiązujących rozwiązań prawnych winno następować adekwatnymi do tego celu działaniami legislacyjnymi, zwłaszcza gdy chodzi o dążenie do węższego ukształtowania praw podatników względem praw dotychczas posiadanych.

Powyższe uwagi nabierają dodatkowego znaczenia w kontekście zaaprobowanego przez Sąd pierwszej instancji zapatrywania prawnego Dyrektora IAS wskazującego, że brak zmiany liczby „20” na cyfrę „5” odnoszącą się do stawki akcyzy wprowadzonej od dnia 1 stycznia 2019 r. mógłby spowodować po stronie spółki bezpodstawne wzbogacenie, [rzekomo] dlatego że kwota zwracanej częściowo akcyzy mogłaby być wyższa niż kwota akcyzy zapłaconej przez nią od wykorzystanej/zużytej energii elektrycznej.

W związku z tym zauważyć wypadało, że ustawodawca z góry wykluczył możliwość wystąpienia takiej sytuacji, w której dochodziłoby do zawyżonego zwrotu kwoty akcyzy względem wysokości akcyzy zapłaconej. Obok bowiem art. 31d ust. 3 u.p.a. cały czas obowiązywał i nadal obowiązuje art. 31d ust. 11 u.p.a. Ten ostatni przepis wprost zaś przewiduje ograniczenie, że kwota zwracanej częściowo akcyzy nie może być wyższa od kwoty akcyzy zapłaconej od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny w trakcie roku podatkowego, za który składany jest wniosek.

Stosownie do art. 31d ust. 11 u.p.a. nie może więc zostać wydana decyzja orzekająca o zwrocie kwoty zwracanej częściowo akcyzy za dany rok podatkowy (okres rozliczeniowy) objęty wnioskiem w kwocie wyższej od akcyzy faktycznie zapłaconej przez zakład energochłonny za energię elektryczną wykorzystaną/zużytą w tymże roku. Oznacza to, że nawet jeśli przy obliczaniu

wspomnianej kwoty zwrotu na podstawie wzoru z art. 31d ust. 3 u.p.a. z zastosowaniem liczby „20” uzyskany zostałaby na skutek wymienionych wcześniej zmiennych (*in concreto* wartości właściwych dla symboli K, W i E) wynik wyższy niż kwota akcyzy zapłacona przez zakład energochłonny za energię elektryczną zużyta w roku podatkowym objętym wnioskiem, to i tak w takim przypadku zwrot musiałby zostać ograniczony (obniżony) do wysokości kwoty akcyzy faktycznie zapłaconej za ten rok. Orzeczenie o zwrocie akcyzy w kwocie wyższej od kwoty faktycznie zapłaconej stanowiłoby rażące naruszenie ograniczenia zawartego w art. 31d ust. 11 u.p.a.

Podsumowując – ustanowiona w tym ostatnim przepisie konstrukcja prawna sama w sobie zakłada więc, że przy zbiegu określonych wartości parametrów zmiennych we wzorze (zarówno tym wcześniejszym, obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r., jak również i tym wprowadzonym od dnia 1 maja 2021 r.) kwota zwracanej częściowo akcyzy od energii elektrycznej wykorzystanej przez zakład energochłonny może w skrajnym przypadku stanowić zwrot wysokością odpowiadający nawet całej kwocie akcyzy zapłaconej przez ów zakład w danym roku podatkowym, ale nigdy nie będzie wyrażała się kwotą od niej wyższą. Przysługujące zwolnienie od akcyzy realizowane przez zwrot części zapłaconej akcyzy staje się wtedy w istocie zwrotem całej zapłaconej akcyzy.

W świetle powyższego, skoro prawodawca obniżając od dnia 1 stycznia 2019 r. stawkę akcyzy na energię elektryczną określoną w art. 89 ust. 3 u.p.a. (z 20 zł za MWh na 5 zł za MWh) nie zdecydował się jednocześnie na zmianę we wzorze z art. 31d ust. 3 u.p.a. liczby „20” cyfrą „5”, to przyjęć należało, że uznał iż dla funkcjonowania systemu zwolnienia od akcyzy przysługującego zakładowi energochłonnemu wystarczające w tym zakresie było równoległe i nieprzerwane obowiązywanie ograniczenia właściwego dla kwoty zwracanej częściowo akcyzy, o którym mowa w art. 31d ust. 11 u.p.a. Tego – jak należy przyjąć – świadomego wyboru legislacyjnego nie powinno się więc „zastępować” w drodze stosowania niekorzystnej dla podatnika wykładni *contra legem*.

Odrębną kwestią pozostawało natomiast to, czy analizowane tu unormowania krajowe winny być postrzegane jako spełniające standardy proporcjonalności. Problematyka ta, co jawiło się jako oczywiste, nie była podejmowana w skardze kasacyjnej, którą wniosła spółka. W tym względzie wystarczyło zatem tylko wspomnieć, że ewentualne stwierdzenie – mającej swoje źródło w działaniach/zaniechaniach prawodawcy krajowego – niezgodności analizowanych regulacji z zasadą proporcjonalności powinno być rozpatrywane również w kontekście zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Ma to znaczenie zwłaszcza w takim przypadku, gdy wspomniane działanie/zaniechanie

prawodawcze próbuje się „naprawiać” w drodze wykładniczej skutkującej za-
wężeniem praw podatnika. W tej sytuacji zachodzi potrzeba „ważenia” obu
tych zasad *ad casum*.

Jednocześnie podkreślenia wymagało i to, że analizowany system wniosko-
wego zwrotu części akcyzy od energii elektrycznej na rzecz zakładu energo-
chłonnego odnosi się do kwoty akcyzy zapłaconej od energii wykorzystanej
przez zakład w trakcie danego roku podatkowego objętego wnioskiem, nie zaś
do samej przez się jednostkowej stawki akcyzy, czyli tej jaka obowiązywała
i była płacona za jednostkę zużytej energii elektrycznej (tj. MWh) w danym
roku.

W takim zatem ujęciu – odmiennie niż podnosił to Sąd pierwszej instancji,
a wcześniej organ podatkowy – nieuprawnione było twierdzenie, że skoro
wniosek o zwrot obejmował okres roku podatkowego 2019, który pokrywał się
w przypadku spółki z rokiem kalendarzowym 2019, gdy obowiązywała stawka
akcyzy 5 zł za MWh a nie jak wcześniej 20 zł za MWh, to we wzorze okre-
ślonym w art. 31d ust. 3 u.p.a. (w rozważanym brzmieniu sprzed 1 maja
2021 r.) należało na użytek obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy
zastąpić liczbę „20” cyfrą „5” i według tego orzec o wysokości zwrotu. Z tej
samej przyczyny (tzn. konieczności identyfikowania należnej wysokości kwoty
zwrotu akcyzy w perspektywie ujęcia rocznego) jako niemiarodajne należało
ocenić hipotetyczne porównania wartości jednostkowych zwracanej akcyzy
od energii elektrycznej jaka przypadałaby na MWh przy zastosowaniu liczby
„20” i zamiast niej cyfry „5” w ramach części wzoru obejmującej wyrażenie
„(20 – 0,5 x W)” przy kursie euro 4,2796, które zaprezentował Dyrektor IAS
w zaskarżonej decyzji.

Na tle ustaleń faktycznych właściwych dla kontrolowanej sprawy podat-
kowej powtórzyć również należało, że według danych przyjętych przez organy
podatkowe zapłacona przez spółkę akcyza od energii elektrycznej zużytej
w 2019 r. w działalności gospodarczej uprawniającej do skorzystania ze zwol-
nienia od akcyzy w formie zwrotu części zapłaconej akcyzy wyrażała się
kwotą 371 617,11 zł, a złożony przez nią wniosek o zwrot obejmował kwotę
359 009,80 zł. Kwota zapłaconej akcyzy za ten rok podatkowy pozostawała
zatem wyższa od kwoty zwrotu oczekiwanego przez skarżącą, wyliczonej
zgodnie z obowiązującym normatywnie wzorem posługującym się liczbą „20”.

Dotychczasowe rozważanie pozwalało skonstatować, że Sąd pierwszej in-
stancji – dążąc do potwierdzenia własnego stanowiska prawnego – błędnie
przyjął, że zmiana z dniem 1 maja 2021 r. brzmienia art. 31d ust. 3 u.p.a. nie
miała charakteru normatywnego, lecz jedynie doprecyzowujący, potwierdza-
jący tylko to, co istniało już wcześniej. Tymczasem nadanie ustawą zmienia-
jącą z 2021 r. nowego brzmienia przepisowi art. 31d ust. 3 u.p.a. stanowiło

zmianę materialnoprawną o charakterze merytorycznym (nie zaś jedynie porządkowym). Powyższej oceny nie dezawuuje fragment uzasadnienia projektu ustawy zmieniającej z 2021 r., przywołany w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku, że „Wzór na kwotę zwrotu części zapłaconej akcyzy uwzględniła komponent w postaci stawki podatku akcyzowego w wysokości 20 zł za megawatogodzinę, co wymaga w chwili obecnej aktualizacji.”. Ani tym bardziej komentarz własny Sądu pierwszej instancji, że „legislatorzy interpretują dotychczasowe brzmienie wykładanego przepisu dokładnie w taki sam sposób jak organ.”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, dostrzeżona w motywach prawodawczych konieczność „aktualizacji” i to „w chwili obecnej” jednego z elementów stałych wzoru określonego w art. 31d ust. 3 u.p.a. potwierdzała właśnie merytoryczny charakter tej zmiany i potrzebę jej wprowadzenia dopiero w momencie projektowania tych przepisów nowelizujących. Można było zatem w sposób uprawniony wnioskować, że taka potrzeba nie istniała wcześniej. Ustawodawca, decydując się na obniżenie z dniem 1 stycznia 2019 r. stawki akcyzy od energii elektrycznej z 20 zł za MWh na 5 zł za MWh, nie wprowadził bowiem towarzyszącej temu zmiany w spornym w tej sprawie zakresie analizowanego wzoru. W ślad za tym, tj. w kontekście charakteru przywołanej zmiany prawnej z 2021 r., ale i wspomnianej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, należało zwrócić uwagę na szczególne okoliczności sprawy podatkowej, które również oddziaływały na przyjęty kierunek rozstrzygnięcia sądowego w postępowaniu kasacyjnym. Mianowicie, w aktach sprawy podatkowej spółki znajduje się notatka służbowa wraz z załącznikami obliczeniowo-sprawdzającymi pracownika organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 16 kwietnia 2021 r. (...), który dokonywał własnych wyliczeń oraz weryfikował te przedstawione przez spółkę we wniosku o zwrot i jego uzupełnieniu/korekcie. Wyliczenia pracownika, zakończone w dniu 16 kwietnia 2021 r., opierały się – jak wynika z treści notatki – na wzorze określonym w art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. z zastosowaniem liczby „20” (a nie cyfry „5”). Obliczona w ten sposób kwota zwrotu części zapłaconej akcyzy wyniosła 359 009,80 zł, czyli była zgodna/tożsama z wyliczeniami spółki, stanowiącymi podstawę jej wniosku.

Świadczyło to o tym, że kadra merytoryczna organu interpretowała sporny przepis art. 31d ust. 3 u.p.a. (określony w nim wzór) w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r. w taki sam sposób jak spółka.

Wspomnieć jednak trzeba, że w dniu 4 maja 2021 r. ten sam pracownik dokonał ponownego wyliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy w oparciu tym razem już o wzór wynikający z art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2021 r. Zastosował wówczas symbol „S” we wzorze

i podstawił w jego miejsce cyfrę „5”. Następnie w dniu 21 maja 2021 r. sporządził on analizę dotyczącą sprawy zwrotu części zapłaconej akcyzy na rzecz spółki. Powołał się w niej dodatkowo na przepis intertemporalny art. 22 ust. 2 ustawy zmieniającej z 2021 r., nowy wzór z art. 31d ust. 3 u.p.a. oraz cyfrę „5” jako właściwą do obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy.

Po tych czynnościach ów pracownik przygotował projekt decyzji Naczelnika US z dnia 21 maja 2021 r., w którym zawarł stanowisko zaprezentowane w analizie i poprzedzających ją wyliczeniach z dnia 4 maja 2021 r. opartych na nowym stanie prawnym, a nie tym który stanowił punkt wyjścia i odniesienia w ramach podejmowanych wcześniej czynności, także z udziałem spółki.

Z uwagi na wynikający z sentencji tego wyroku sposób rozstrzygnięcia i związaną z nim tzw. głębokość orzekania (uchylenie nie tylko zaskarżonego wyroku, ale i zaskarżonej decyzji, a tym samym wykluczenie możliwości wyrokowania na podstawie art. 184 *in fine* p.p.s.a. zakładającego oddalenie skargi kasacyjnej jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu), jak również przez wzgląd na zastrzeżenia kasacyjne odnoszące się także do problematyki retrospektywnego stosowania prawa (...), należało rozważyć czy w okolicznościach towarzyszących sprawie podatkowej podstawę prawną jej załatwienia mógł stanowić art. 31d ust. 3 u.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2021 r., na mocy przepisu przejściowego wprowadzonego ustawą zmieniającą z 2021 r. (tj. art. 22 ust. 2). Kwestia ta jawiła się jako ważka i wymagająca wyjaśnienia, zwłaszcza że Naczelnik US – o czym już wspomniano – sprawę z wniosku spółki załatwił na podstawie „nowego” stanu prawnego, a Dyrektor IAS w jednozdaniowej wypowiedzi uznał to za uprawnione, aczkolwiek skoncentrował się na wykazaniu zasadności orzeczenia o zwrocie w ramach stanu prawnego sprzed zmiany, ale wymagającego – jego zdaniem – interpretacji zgodnej z treścią nadaną po zmianie.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego na postawione wyżej pytanie należało udzielić odpowiedzi przeczącej.

Odmienne podejście, podobnie jak zastosowanie wadliwie wykładanego „starego” prawa, oznaczałoby naruszenie zasady pewności prawa (ochrony uzasadnionych oczekiwań) oraz dodatkowo zaaprobowanie działania prawa wstecz ze szkodą dla podatnika.

Skład orzekający podzielił bowiem stanowisko prawne przedstawione w wyroku NSA z dnia 21 października 2022 r., I FSK 1104/22, wydanego na tle okoliczności faktycznych zbliżonych do występujących w niniejszej sprawie. W sprawie zakończonej przywołanym tu wyrokiem, analogicznie do ustaleń niniejszej sprawy, spółka będąca zakładem energochłonnym wniosowała o zwrot części zapłaconej akcyzy od energii elektrycznej za 2019 r. pod rządami „starego” prawa. Organ podatkowy pierwszej instancji w takim

też stanie prawnym był w posiadaniu wszystkich niezbędnych dokumentów, na podstawie których można było rozstrzygnąć o zwrocie akcyzy, a jego wyliczenia pokrywały się co do zasady z wyliczeniami spółki. Rozstrzygnięcie sprawy w pierwszej instancji nastąpiło natomiast po wejściu w życie „nowego” prawa, przy czym organ uprzednio trzykrotnie przedłużał termin załatwienia sprawy zwrotu.

W wyroku o sygn. akt I FSK 1104/22 trafnie wywiedziono, że nie można akceptować sytuacji, w której treść przepisu przejściowego pozwala organowi na takie ukształtowanie czasu trwania postępowania, aby w rezultacie zastosować nowy przepis, czego wynikiem jest pogorszenie sytuacji podatnika.

Celnie w tymże wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócono uwagę, odwołując się do orzeczenia TSUE z dnia 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16, że prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym względzie należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w świadomości ostrożnego i należyście poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań (zob. wyrok Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

W sprawie będącej przedmiotem niniejszego postępowania kasacyjnego wskazać zatem należało, że:

– zastosowanie „nowego” prawa, a więc wzoru z art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2021 r. bezspornie stanowiłoby zmniejszenie kwoty zwrotu części zapłaconej akcyzy w porównaniu do kwoty wyliczonej na podstawie wzoru z art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r.;

– Naczelnik US prowadził przez kilka miesięcy postępowanie w sprawie zwrotu akcyzy z wniosku spółki i w ramach tego postępowania wezwał ją do sprostowania błędu rachunkowego, nie negując przy tym możliwości zastosowania wzoru w kształcie wynikającym z przepisu obowiązującego do dnia 30 kwietnia 2021 r., co oznaczało, że spółka mogła racjonalnie wnioskując oczekiwać, że ten właśnie wzór stanowić będzie podstawę obliczenia kwoty zwracanej częściowo akcyzy (zwłaszcza, że był on również podstawą weryfikacji i wyliczeń ze strony pracownika merytorycznego organu w kwietniu 2021 r.);

– Naczelnik US dysponując najpóźniej w dniu 10 listopada 2020 r. kompletnym materiałem do załatwienia wniosku spółki, już po tej dacie trzykrotnie wyznaczał nowy termin załatwienia sprawy (w toku postępowania

pierwszoinstancyjnego termin załatwienia sprawy zwrotu przedłużano sześciokrotnie). I tak, postanowieniem z dnia 31 grudnia 2020 r. wyznaczył ten termin na dzień 1 lutego 2021 r., postanowieniem z dnia 29 stycznia 2021 r. na dzień 1 kwietnia 2021 r., a postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2021 r. na dzień 1 czerwca 2021 r.;

– w wyniku rozpatrzenia ponaglenia złożonego przez spółkę Dyrektor IAS w postanowieniu z dnia 14 maja 2021 r. uznał, że Naczelnik US działał w sposób przewlekły i opieszale, a jego czynności były nieskuteczne.

Zważywszy na przytoczone okoliczności i chronologię zdarzeń stwierdzić należało, że już przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2021 r. organ podatkowy posiadał wszystkie niezbędne dane (w tym także wyliczenia) do rozstrzygnięcia sprawy zwrotu części zapłaconej akcyzy na rzecz spółki. Nie istniały zatem żadne obiektywne przeszkody uniemożliwiające wydanie decyzji do końca kwietnia 2021 r. (co potwierdzono *de facto* w postanowieniu Dyrektora IAS uznającym ponaglenie spółki za zasadne), unikając w ten sposób zastosowania przez organ pierwszej instancji przepisu art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu nadanym na mocy przepisów ustawy zmieniającej z 2021 r., obowiązującym od dnia 1 maja 2021 r., zwłaszcza gdy jego zastosowanie w nowym brzmieniu obiektywnie – odmiennie niż uważał organ – prowadziło do pogorszenia sytuacji podatkowej spółki.

W tych uwarunkowaniach faktycznych i prawnych należało zatem wykluczyć dopuszczalność załatwienia sprawy zwrotu części zapłaconej akcyzy z wniosku spółki na podstawie „nowego” stanu prawnego.

Jednocześnie związanie zarzutami kasacyjnymi nie wymagało prowadzenia jako takiej oceny konstrukcji normatywnej ujętej w przepisie przejściowym „nowego” prawa (art. 22 ust. 2 ustawy zmieniającej z 2021 r.), tj. jego dopuszczalności z punktu widzenia zasad konstytucyjnych.

Uwzględniając całokształt nakreślonych powyżej rozważań Naczelny Sąd Administracyjny nie mógł podzielić zapatrywań odnośnie do sposobu interpretacji art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r., zaprezentowanych w wyroku NSA z 25 marca 2025 r., I FSK 1923/21 (na który powołał się Dyrektor IAS w załączniku do protokołu rozprawy), oraz nawiązującego wprost do tego orzeczenia kolejnego wyroku NSA z 10 kwietnia 2025 r., I FSK 2038/21.

Dotąd wyjaśnione na obecnym etapie sprawy pozwalało wobec jej istoty uznać racje autora skargi kasacyjnej, że Sąd pierwszej instancji oddalając skargę, przy przyjęciu wadliwej wykładni art. 31d ust. 3 u.p.a. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2021 r., naruszył także art. 151 p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej, uchylając zaskarżone orzeczenie, rozpoznaje skargę, jeżeli uzna, że istota

sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, co wynika z art. 188 p.p.s.a. W zakresie objętym zastrzeżeniami kasacyjnymi istota tej sprawy takową zaś pozostawała.

Przepis ten stanowił zatem samodzielną podstawę do wydania orzeczenia z punktu pierwszego sentencji niniejszego wyroku oraz w powiązaniu z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a., stanowiącym o uchyleniu zaskarżonej decyzji w przypadku naruszenia przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, podstawę prawną dla punktu drugiego tegoż wyroku. Decyzja Dyrektora IAS, w której zaprezentowano wadliwe rozumienie wyżej wymienionych przepisów prawa materialnego i w konsekwencji także ich wadliwe zastosowanie, wymagała bowiem jej wyeliminowania z obrotu prawnego.

W ponownie prowadzonym postępowaniu należy uwzględnić, że do wniosku spółki zastosowanie znajdują przepisy obowiązujące do dnia 30 kwietnia 2021 r., tj. w czasie, gdy spółka wystąpiła z wnioskiem o zwrot części zapłaconej akcyzy i w czasie, gdy organ dysponował kompletną i prawidłową dokumentacją wówczas niezbędną do rozstrzygnięcia sprawy, rozumiane w sposób odpowiadający ich wykładni z niniejszego wyroku.

Jednocześnie przy uwzględnieniu wykładni przepisów prawnych ujętej w tym orzeczeniu, Dyrektor IAS – z uwagi na konieczność respektowania zasady skuteczności prawa unijnego – zobligowany będzie uwzględnić także wykładnię prawa objętą wyrokiem TSUE z 13 czerwca 2024 r., C-266/23, jako stanowiącą dopełnienie wyżej nakreślonej wykładni Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wydając rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów z punktu trzeciego sentencji Naczelny Sąd Administracyjny wziął pod uwagę, że:

- zaskarżony wyrok oddał skargę, przy wartości przedmiotu zaskarżenia w przedziale kwot powyżej 200 000 zł do 2 000 000 zł;
- skargę kasacyjną od tego wyroku wniosła spółka, przy czym sporządził ją doradca podatkowy, który prowadził sprawę przed Sądem pierwszej instancji;
- doradca ten nie uczestniczył w rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym;
- niniejszym wyrokiem uwzględniono skargę kasacyjną skarżącej i uchylono wyrok Sądu pierwszej instancji w całości oraz uwzględniono jej skargę przez uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora IAS.

Orzeczenie o kosztach postępowania za obie instancje wydano zatem na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 w związku z art. 205 § 4 w związku z § 2, art. 207 § 1 i art. 209 p.p.s.a., a także § 2 ust. 1 pkt 1 lit. g/ (za pierwszą instancję) oraz § 2 ust. 2 pkt 2 w związku z ust. 1 pkt 1 lit. g/ (za drugą instancję) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 1687), zasądzając kwotę 20 840 zł od Dyrektora IAS na rzecz spółki.

Na koszty te złożyły się w pierwszej instancji: wpis od skargi (3015 zł), opłata skarbowa za posłużenie się dokumentem pełnomocnictwa (17 zł), wynagrodzenie pełnomocnika (10 800 zł); zaś w drugiej instancji: opłata kancelaryjna za wnioski o uzasadnienie wyroku (100 zł), wpis od skargi kasacyjnej (1608 zł) i wynagrodzenie pełnomocnika za sporządzenie i wniesienie skargi kasacyjnej (5400 zł, tj. 50% z 10 800 zł).

24

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 26 czerwca 2025 r.
(III OSK 892/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Zdzisław Ślusarczyk (sprawozdawca)

Rozporządzenie w przedmiocie utworzenia gminy, wydane na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.), ma charakter aktu prawa powszechnie obowiązującego i stanowi realizację normy art. 15 ust. 2 Konstytucji RP, zatem nie spełnia przesłanek uznania go za akt indywidualny organu administracji publicznej i nie podlega kontroli przed sądem administracyjnym.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną Gminy Supraśl z siedzibą w Supraślu od postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 lutego 2025 r. w sprawie ze skargi Gminy Supraśl z siedzibą w Supraślu na rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 października 2024 r. w przedmiocie utworzenia gminy oraz – na podstawie przepisów powyższej ustawy – o d d a l i ł wnioski Rady Ministrów o zasądzenie kosztów postępowania.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) postanowieniem z 21 lutego 2025 r., na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(Dz.U. z 2024 r., poz. 935; dalej: p.p.s.a.) odrzucił skargę Gminy Supraśl z siedzibą w Supraślu (dalej: Gmina albo skarżąca) na rozporządzenie Rady Ministrów z 1 października 2024 r. w przedmiocie utworzenia gminy.

W uzasadnieniu postanowienia Sąd wskazał, że przedmiotem zaskarżenia jest rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie utworzenia Gminy Grabówka. Zdaniem Sądu rozpoznawana skarga, jako niemieszcząca się we właściwości sądów administracyjnych, jest niedopuszczalna i podlega odrzuceniu.

Skargę kasacyjną od powyższego postanowienia złożyła skarżąca Gmina, zaskarżając je w całości. Zarzuciła naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 50 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt. 4 p.p.s.a. przez odrzucenie skargi i uznanie, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, albowiem dotyczy rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie utworzenia Gminy Grabówka, w sytuacji gdy rozporządzenie – wydane na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.; dalej: u.s.g.) – należy uznać za akt z zakresu administracji dotyczący uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa, zaś wymóg rzetelnej i sprawiedliwej procedury oraz możliwość poddania aktu indywidualnego kontroli w postępowaniu odwoławczym i sądowym dają podstawy do poddania zaskarżonego rozporządzenia kontroli w postępowaniu administracyjnym, co w konsekwencji doprowadza do uznania, iż skarga powinna zostać przyjęta do merytorycznego rozpoznania;

2. art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. przez odrzucenie skargi i uznanie, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, albowiem dotyczy rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie utworzenia Gminy Grabówka, w sytuacji gdy zmiana granic gminy jest dokonywana na podstawie normy indywidualnej i konkretnej, zaś rozporządzenie nie jest aktem prawa powszechnie obowiązującego w rozumieniu konstytucyjnym, lecz aktem stosowania prawa, które zostało na poziomie ustawy nazwane rozporządzeniami i wobec których uznano za właściwe sformułowanie upoważnienia ustawowego wzorowanego na rozporządzeniu, a zatem winno ono podlegać kontroli sądu administracyjnego;

3. art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 166 p.p.s.a. przez skonstruowanie uzasadnienia postanowienia, które nie zawiera w szczególności wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia w odniesieniu do zarzutów skarżącego, jedynie w sposób lakoniczny uznając, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, co także nie zostało w jakikolwiek sposób uzasadnione, albowiem Sąd poprzestał jedynie na przytoczeniu przepisów i orzeczeń, bez jakiegokolwiek subsumcji, co w konsekwencji sprawia, że zachodzi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy uchybieniem, a rozstrzygnięciem oraz uniemożliwia pełną kontrolę instancyjną orzeczenia;

4. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a przez odrzucenie skargi i uznanie, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, w sytuacji gdy zaskarżone rozporządzenie ma charakter zewnętrzny, nie jest decyzją ani postanowieniem, jest skierowane do indywidualnego podmiotu, a więc nie mają charakteru generalnego oraz ma charakter publicznoprawny i dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, wobec czego zachodzą przesłanki do rozpoznania skargi na podstawie przywołanego przepisu.

Ponadto Gmina zarzuciła naruszenie prawa materialnego, tj. art. 45 pkt 1 Konstytucji RP, przez odrzucenie skargi, a w konsekwencji pozbawienie skarżącego prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, w sytuacji gdy brak jednoznacznej linii orzeczniczej dotyczącej kognicji sądu w przedmiocie sprawy, uzasadnia przyjęcie skargi i jej rozpoznanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, zaś odrzucenie przedmiotowej skargi powoduje, iż skarżąca została pozbawiona możliwości oceny wydanego rozporządzenia przez niezależny, bezstronny i niezawisły sąd, a co za tym idzie – Radzie Ministrów przyznano niczym nieograniczoną możliwość dowolnego kształtowania ustroju terytorialnego RP.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżąca Gmina wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie. Ponadto wniosła o zasądzenie kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Rada Ministrów wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu odpowiedzi na skargę kasacyjną podkreśliła, że rozporządzenie z dnia 1 października 2024 r. w sprawie utworzenia gminy Grabówka, Rada Ministrów wydała na podstawie art. 4 ust. 1 u.s.g. Rozporządzenie zostało ogłoszone w Dzienniku Ustaw. Przepis art. 4 ust. 1 u.s.g. mówi wprost o akcie w formie rozporządzenia, podobnie jak art. 4 ust. 2 tej ustawy, odsyłający do ust. 1. Zgodnie z art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP wynika, że rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie Rady Ministrów nie ulega wątpliwości, że delegacja do wydania aktu, o którym mowa w art. 4 ust. 1 u.s.g., jest delegacją do wydania rozporządzenia. Sądy administracyjne nie orzekają o zgodności z prawem źródeł powszechnie obowiązującego prawa, co zostało wyjaśnione zarówno w odpowiedzi na skargę,

jak i w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Stosownie do art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozagę z urzędu jedynie nieważność postępowania. W rozpoznawanej sprawie nie zachodzi żadna z okoliczności skutkujących nieważnością postępowania, o jakich mowa w art. 183 § 2 p.p.s.a. Nie zachodzi też żadna z przesłanek z art. 189 p.p.s.a., które Naczelny Sąd Administracyjny rozważa z urzędu, kontrolując zaskarżone skargą kasacyjną postanowienie. W tych okolicznościach w sprawie badaniu podlegały wyłącznie zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej na uzasadnienie przytoczonej podstawy kasacyjnej.

Zgodnie z art. 182 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny może rozpoznać na posiedzeniu niejawnym skargę kasacyjną od postanowienia wojewódzkiego sądu administracyjnego kończącego postępowanie w sprawie. Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie, albowiem skarga kasacyjna została wniesiona od postanowienia odrzucającego skargę. Jednakże o tym, czy w tego rodzaju sprawie skarga kasacyjna zostanie rozpoznana na posiedzeniu niejawnym, czy na rozprawie, decyduje Naczelny Sąd Administracyjny. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającego w niniejszej sprawie, okoliczności sprawy oraz przytoczone w skardze kasacyjnej zarzuty nie uzasadniają przekazania sprawy do rozpoznania na rozprawie.

Skarga kasacyjna podlega oddaleniu, gdyż zaskarżone postanowienie jest prawidłowe.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 166 p.p.s.a. Zgodnie z art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku (na zasadzie art. 166 p.p.s.a. wymogi te stosuje się odpowiednio do postanowienia) powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania, co do dalszego postępowania. Naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. może mieć miejsce wtedy, gdy uzasadnienie nie zawiera wskazanych w tym przepisie elementów, a także wówczas, gdy uzasadnienie nie zawiera stanowiska odnośnie do przyjętego stanu faktycznego, a także gdy zaskarżony wyrok (postanowienie) nie poddaje się kontroli instancyjnej z powodu wadliwości sporządzonego uzasadnienia (por. uchwała składu

7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09; wyroki NSA z: 18 września 2014 r., II GSK 1096/13; 27 listopada 2014 r., II GSK 584/13; 12 lutego 2015 r., II OSK 200/15; 3 marca 2015 r., II GSK 56/14; 11 marca 2015 r., II GSK 810/14; 27 sierpnia 2021 r., II GSK 1417/18). Oznacza to, że sąd administracyjny ma nie tylko obowiązek wskazania swojego rozstrzygnięcia (wypowiedzenia się w przedmiocie zgodności z prawem skarżonego aktu administracyjnego lub działania organu), ale i umotywowania swojego stanowiska w tym zakresie, tj. przedstawienia toku rozumowania, który doprowadził do podjęcia rozstrzygnięcia, w tym wskazania przyczyn zajęcia danego stanowiska, jak i powodów, dla których zarzuty i argumenty podnoszone przez stronę są lub nie są zasadne (por. wyroki NSA z: 24 czerwca 2004 r., FSK 2633/04; 12 czerwca 2014 r., I OSK 2721/13).

Należy zgodzić się ze skarżącą kasacyjnie Gminą, że uzasadnienie zaskarżonego postanowienia nie wyjaśnia w sposób rzetelny podstawy prawnej rozstrzygnięcia, ograniczając się do lakonicznego wskazania, że sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego. Sąd pierwszej instancji winien był wyjaśnić, dlaczego Gmina nie może poszukiwać ochrony prawnej w postępowaniu przed sądem administracyjnym, uwzględniając iż zagadnienie zgodności z ustawą zasadniczą obecnych regulacji prawnych w zakresie zmiany granic gmin i utworzenia nowych gmin pozostaje sporne. Na marginesie, o aktualności sporu wskazuje choćby fakt, iż na dysfunkcyjność aktualnej procedury zmian granic jednostek samorządu terytorialnego zwraca uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich w licznych wystąpieniach, a konieczność zmian legislacyjnych potwierdza także Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji (zob. pismo RPO z 19 maja 2025 r., V.604.16.2025.ŁK i odpowiedź Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, znak DAP-WSUST.0790.2.2025). Kwestia ta doczekała się postanowień Trybunału Konstytucyjnego (postanowienia TK: z 5 listopada 2009 r., S 6/09, z 12 maja 2009 r., S 3/09) sygnalizujących Sejmowi „potrzebę stworzenia skutecznych mechanizmów prawnych zabezpieczających jednostki samorządu terytorialnego przed pochoptnymi zmianami ich granic”.

Należy jednak uznać, iż naruszenie to nie ma wpływu na wynik sprawy w rozumieniu art. 174 pkt 2 p.p.s.a. Wbrew argumentacji skargi kasacyjnej zaskarżone postanowienie poddaje się kontroli instancyjnej, ponieważ rację ma Sąd pierwszej instancji, iż zaskarżone rozporządzenie Rady Ministrów z 1 października 2024 r. w przedmiocie utworzenia gminy nie poddaje się kontroli sądownoadministracyjnej.

Jak trafnie zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji, art. 3 § 2 p.p.s.a. nie przewiduje właściwości sądu administracyjnego w sprawie skargi na rozporządzenie jako źródło prawa powszechnie obowiązującego. Nie oznacza to jednak

automatycznie, iż z tego tylko powodu kognicja sądów administracyjnych jest wykluczona. W myśl art. 184 Konstytucji RP sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Z powyższego przepisu należy wywieść domniemanie właściwości sądów administracyjnych w sprawie, w której przedmiotem kontroli jest działalność organów administracji publicznej. Domniemanie to może być obalone dopiero wówczas, gdy przepisy prawa przewidują inny organ sądowy właściwy w powyższych sprawach. Z orzecznictwa TK wynika, że przepis ten podobnie jak przepisy gwarantujące prawo do sądu, ustanawia nie tylko nakazy i zakazy adresowane do ustawodawcy, ale również wiążące wskazówki interpretacyjne dla organów stosujących prawo. Stanowi on podstawę domniemania sądowej ochrony gmin (wyrok TK z 13 marca 2013 r., K 25/10, OTK-A 2013, nr 3, poz. 27). Niewątpliwie Rada Ministrów jest organem administracji publicznej wchodzącym w skład władzy wykonawczej.

Jednocześnie kognicja sądów administracyjnych nie została ograniczona do aktów stosowania prawa. W myśl art. 184 Konstytucji RP oraz art. 3 § 2 pkt 5 p.p.s.a. sądy administracyjne sprawują kontrolę również aktów normatywnych podejmowanych przez terenowe organy administracji rządowej oraz organy samorządu terytorialnego.

Powyższe nie zmienia kluczowego w sprawie ustalenia, iż domniemanie właściwości sądu administracyjnego w sprawie kontroli rozporządzenia jest wyłączone, z uwagi na właściwość Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie z art. 188 pkt 2 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny orzeka w sprawach zgodności przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy państwowe, z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi i ustawami. Przepis ten przesądza, iż konstytucyjnie chroniona samodzielność jednostek samorządu terytorialnego (art. 165 ust. 2 Konstytucji RP) w sprawie utworzenia nowej gminy lub zmiany granic gminy może być realizowana wyłącznie w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zasadnie zwraca uwagę Rada Ministrów w odpowiedzi na skargę kasacyjną, że dyskusja na temat charakteru norm zawartych w zaskarżonym rozporządzeniu, w świetle przedstawionych okoliczności, nie może w żadnym wypadku doprowadzić do sytuacji, w której sąd administracyjny uznałby, że rozporządzeniem nie jest akt nazywany przez ustawę rozporządzeniem i ogłoszony jako rozporządzenie w Dzienniku Ustaw. Za Trybunałem Konstytucyjnym należy uznać, że „[r]ozporządzenia dokonujące zmian granic jednostek samorządu terytorialnego kwestionowane w niniejszej sprawie mają szczególny charakter. W odniesieniu do tych rozporządzeń ocena konstytucyjności łączy się w większym stopniu z oceną faktów, aniżeli z oceną obowiązujących norm (zob. wyrok z 25 marca 2003 r., U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23). Niezbędne

jest zatem zachowanie w tej mierze koniecznej powściągliwości sędziowskiej. Mamy w tym przypadku do czynienia z rozporządzeniami określonymi w doktrynie jako „rozporządzenia” różniące się od rozporządzeń „klasycznych”, przewidzianych w art. 87 i art. 92 Konstytucji. Owe „rozporządzenia”, stanowiące przedmiot orzekania, różnią się od rozporządzeń „klasycznych” tym, że sensem ich wydania nie jest ustanowienie norm generalnych i abstrakcyjnych; nie mają więc one charakteru prawotwórczego, nie kreują norm prawnych i nie są podstawą ich obowiązywania, a przez ich wydanie dokonuje się czynności konwencjonalnej (zob. S. Wronkowska, *Model rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustaw w świetle konstytucji i praktyki*, /w:/ *Konstytucyjny system źródeł prawa w praktyce*, red. A. Szmyt, Warszawa 2005, s. 87 i nast.). Zarazem jednak rozporządzenia te opierają się na Konstytucji i ustawach w sposób, który nie pozwala uznać, że są pozbawione właściwości aktu normatywnego. Przeciwnie, pierwiastki normatywne tych rozporządzeń wynikają z normatywności ustaw, których konkretyzacji służą. Mają więc owe rozporządzenia hybrydowy charakter, co nie pozostaje bez konsekwencji dla orzekania o ich zgodności z aktami wyższego rzędu w hierarchii źródeł prawa” (wyrok TK z 8 kwietnia 2009 r., K 37/06, OTK-A 2009, nr 4, poz. 47).

Podsumowując, pomimo iż rozporządzenie o utworzeniu gminy ma szczególny charakter, w dalszym ciągu pozostaje ono aktem prawa powszechnie obowiązującego, podejmowanym przez centralny organ administracji rządowej. Tym samym w sprawie jego kontroli zastosowanie znajdzie art. 188 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny już w wyroku z 18 lutego 2003 r., K 24/02, OTK-A 2003, nr 2, poz. 11, wyraźnie wskazał, w odniesieniu do postępowania przed TK zainicjowanego wnioskami organów stanowiących gmin, że „[c]elem toczącego się postępowania od chwili jego wszczęcia jest ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego przez ocenę konstytucyjności zakwestionowanych przepisów, jak i całej ustawy. Sądową ochronę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, a więc również ochronę w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym gwarantuje Konstytucja w art. 165 ust. 2, który stanowi: „samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej”. Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do sądu, a więc i do ochrony Trybunału Konstytucyjnego w przypadku zakwestionowania konstytucyjności przepisów o zmianie granic lub likwidacji jednostek samorządu terytorialnego”.

W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym podziela dotychczasowe stanowisko, iż „[e]wentualne skutki względem danej gminy wywołuje dopiero wejście w życie rozporządzenia, które jednak również nie podlega kontroli wojewódzkiego sądu administracyjnego” (postanowienia NSA: z 16 maja 2023 r., III OSK 735/23 i z 27 września 2023 r., III

OSK 1888/23). Nie ma racji skarżąca Gmina, iż zaskarżone rozporządzenie powinno zostać zakwalifikowane jako inny akt z zakresu administracji publicznej, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Rozporządzenie w przedmiocie utworzenia gminy ma charakter aktu prawa powszechnie obowiązującego i stanowi realizację normy art. 15 ust. 2 Konstytucji RP, zatem nie spełnia przesłanek uznania go za akt indywidualny organu administracji publicznej i nie podlega kontroli przed sądem administracyjnym. Dlatego też nietrafne okazały się zarzuty naruszenia art. 50 § 1 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4, art. 58 § 1 pkt 1, art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a oraz art. 45 pkt. 1 Konstytucji RP.

Mając na uwadze powyższe wywody, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, dlatego na mocy art. 184 p.p.s.a. ją oddalił.

Odnosząc się natomiast do zawartego w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosku Rady Ministrów o zasądzenie kosztów postępowania stwierdzić należy, iż brak było podstaw prawnych do uwzględnienia tego wniosku. W myśl uchwały NSA z 4 lutego 2008 r., I OPS 4/07, LEX nr 341205, przepisy art. 203 i 204 p.p.s.a. nie mają zastosowania, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie sądu pierwszej instancji kończące postępowanie w sprawie. Zgodnie z p.p.s.a., wniosek strony o zwrot kosztów sąd rozstrzyga w każdym orzeczeniu uwzględniającym skargę oraz w orzeczeniu, o którym mowa w art. 201, art. 203 i art. 204 p.p.s.a. Żaden z tych przepisów nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie wojewódzkiego sądu administracyjnego kończące postępowanie w sprawie.

25

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 2 lipca 2025 r.
(II OSK 1178/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Jacek Chlebny (sprawozdawca)

Czynność organu Straży Granicznej polegająca na przyjęciu i zarejestrowaniu wniosku cudzoziemca o udzielenia ochrony międzynarodowej, o którym mowa w art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzieleniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

(Dz.U. z 2023 r. poz. 1504), jest czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, określona w art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2004 r. poz. 935 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zasadność skargi kasacyjnej małoletniej Y.N. reprezentowanej przez przedstawicielkę ustawową A.S. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 grudnia 2024 r. o odrzuceniu skargi małoletniej Y.N., reprezentowanej przez przedstawicielkę ustawową A.S., na beczynność Komendanta Placówki Straży Granicznej w Warszawie w przedmiocie przyjęcia i rejestracji wniosku o udzielenie ochrony i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) uchylił zaskarżone postanowienie, a także – na podstawie art. 203 i art. 204 powyższej ustawy – oddalił wniosek o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z 17 grudnia 2024 r., IV SAB/Wa 404/24 odrzucił skargę małoletniej Y.N., reprezentowanej przez przedstawicielkę ustawową A.S., na beczynność Komendanta Placówki Straży Granicznej w Warszawie w przedmiocie przyjęcia i rejestracji wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej z uwagi na brak kognicji sądu administracyjnego.

W uzasadnieniu postanowienia podano, że A.S., obywatelka (...), oraz jej małoletnia córka, Y.N., obywatelka (...), przebywają w Polsce legalnie, korzystając z ochrony czasowej, która na mocy przepisów ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa jest obecnie przedłużona do 4 marca 2026 r.

W dniu 8 sierpnia 2024 r. A.S. przedstawiła w Placówce Straży Granicznej w Warszawie pisemną deklarację o zamiarze złożenia w imieniu małoletniej córki Y.N. wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej na terytorium Polski. Pismem z 23 sierpnia 2024 r. organ poinformował, że zarejestrował tę deklarację w dniu 23 sierpnia 2024 r. i wyznaczył termin przyjęcia wniosku na 12 września 2024 r. Cudzoziemka w dniu 27 sierpnia 2024 r. złożyła ponaglenie.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (data wpływu do organu: 29 sierpnia 2024 r.) cudzoziemka podniosła, że organ

dopuszczył się bezczynności w przedmiocie przyjęcia i rejestracji wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej, albowiem zgodnie z art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1504, dalej: ustawa o udzielaniu ochrony) organ ma obowiązek zarejestrować wnioski w terminie 3 dni, a w razie masowego napływu cudzoziemców – 10 dni roboczych. Organ przekroczył ten 10-dniowy maksymalny termin.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że zamiar złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej nie poddaje się ocenie prawnej. Nie kreuje interesu prawnego w rozumieniu przepisów ustawy o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sąd pierwszej instancji podkreślił, że Komendant Placówki Straży Granicznej w Warszawie nie prowadzi postępowania administracyjnego w sprawie udzielenia ochrony międzynarodowej, nie jest też zobowiązany do podjęcia czynności z zakresu administracji publicznej dotyczącej uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, a jedynie uprawniony do przyjęcia i zarejestrowania wniosku inicjującego postępowanie przed innym organem, Szefem Urzędu do Spraw Cudzoziemców, tj. do dokonania czynności administracyjno-technicznej.

Wobec tego w ocenie Sądu pierwszej instancji określenie terminu przyjęcia wniosku przez organy Straży Granicznej z naruszeniem art. 28 ust. 5 powołanej wyżej ustawy nie poddaje się kontroli sądownoadministracyjnej.

Skargę kasacyjną złożyła Y.N., zaskarżając postanowienie w całości i podnosząc zarzut naruszenia prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 28 ust. 5 ustawy z 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która polegała na założeniu, że przyjęcie i rejestracja wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej jest czynnością administracyjno-techniczną, ale jednocześnie nie stanowi czynności, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935; dalej: p.p.s.a.). Zarzucono także naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 58 § 1 pkt 6 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. polegającego na przyjęciu, że sprawa nie podlega kognicji sądu administracyjnego w sytuacji, gdy przyjęcie i rejestracja wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej mieści się w katalogu innych czynności z zakresu administracji publicznej, o których stanowi art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Na podstawie tych zarzutów wniesiono o uchylenie postanowienia i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazano, że czynność Komendanta Placówki Straży Granicznej w Warszawie polegająca na przyjęciu i rejestracji

wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej zawiera wszystkie elementy pozwalające zaliczyć ją do czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Ma charakter władczy, została skierowana do podmiotu niepodporządkowanego organowi zarówno służbowo, jak i organizacyjnie, ma charakter publicznoprawny, została podjęta w indywidualnej sprawie i dotyczy uprawnień cudzoziemca wynikających z przepisów prawa. Przyjęcie i zarejestrowanie wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej wiąże się z nabyciem przez cudzoziemca uprawnień do korzystania z pomocy socjalnej i opieki medycznej, jak również brakiem możliwości wszczęcia względem niego procedury w przedmiocie zobowiązania do powrotu (do czasu rozpoznania pierwszego wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej).

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest zasadna.

Stosownie do art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na: beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach określonych w pkt 4, tj. innych niż określone w pkt 1–3 aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (z pewnymi wyjątkami, które nie mają znaczenia w sprawie).

W przypadku skargi na beczynność organu przedmiotem sądowej kontroli nie jest określony akt lub czynność organu administracji, lecz ich brak w sytuacji, gdy organ miał obowiązek podjąć działanie w danej formie i w określonym przez prawo terminie. Taka sytuacja ma miejsce w rozpoznawanej sprawie, albowiem organ miał obowiązek podjęcia czynności polegającej na przyjęciu i zarejestrowaniu wniosku strony o udzielenie ochrony międzynarodowej, a następnie przekazaniu tego wniosku do Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców.

Wyjaśnić w tym miejscu należy, że wszczęcie postępowania o udzielenie cudzoziemcowi ochrony międzynarodowej podlega przepisom ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.; dalej: k.p.a.) z modyfikacjami wynikającymi z przepisów ustawy o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Treść przepisów tej ustawy stanowi transpozycję dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/32/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wspólnych procedur udzielania i cofania ochrony międzynarodowej (Dz. Urz. UE L 2013 Nr 180 poz. 60). W odróżnieniu od przepisów k.p.a. przepisy powołanej ustawy i dyrektywy proceduralnej 2013/32/UE już z ustnie zgłoszonym zamiarem złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej wiązą konkretne gwarancje procesowe.

Obowiązek danego państwa umożliwienia cudzoziemcowi złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej jest jedną z najważniejszych, a może najważniejszą z gwarancji procesowych, która ma swoje źródło w zasadzie *non-refoulement*.

Konstrukcja wszczęcia postępowania o udzielenie ochrony nie odpowiada w pełni zasadom wynikającym z k.p.a. Można wyróżnić dwa jego etapy. W pierwszym cudzoziemiec wyraża wolę złożenia wniosku, a w drugim następuje sporządzenie i właściwe złożenie wniosku na formularzu (por. J. Chlebny /w:/ *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. nacz. G. Łaszczyca, A. Matan, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. nauk. A. Matan, t. IV, Warszawa 2021, s. 604).

Obowiązki związane ze wszczęciem tego postępowania polski ustawodawca powierzył organom Straży Granicznej. Przyjmują one deklaracje cudzoziemców o zamiarze złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej, w określonym przez ustawodawcę terminie przyjmują wnioski na formularzu, zbierają informacje o wnioskodawcy, rejestrują wnioski, a następnie przekazują je, stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 12 ustawy o udzielaniu ochrony międzynarodowej, organowi właściwemu do merytorycznego rozpoznania sprawy w terminie 48 godzin. Podkreślić należy, że przyjęcie i rejestracja wniosku cudzoziemca o udzielenie ochrony międzynarodowej jest warunkiem *sine qua non* wszczęcia postępowania przed Szefem Urzędu do Spraw Cudzoziemców w przedmiocie udzielenia ochrony międzynarodowej. Bez tej czynności organu Straży Granicznej, wniosek strony nie zostanie merytorycznie rozpoznany przez Szefa Urzędu do Spraw Cudzoziemców.

Środkiem do zapewnienia rzeczywistej możliwości jak najszybszego złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej są krótkie terminy do dokonania tej czynności, o których mowa w art. 28 ust. 1 i 5 ustawy o udzielaniu ochrony.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o udzielaniu ochrony w przypadku gdy z przyczyn leżących po stronie organu Straży Granicznej nie jest możliwe przyjęcie wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej na formularzu w dniu, w którym cudzoziemiec stawiał się osobiście w siedzibie tego organu i zadeklarował zamiar złożenia takiego wniosku, organ Straży Granicznej informuje go w języku dla niego zrozumiałym o terminie i miejscu przyjęcia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej oraz sporządza protokół z tej czynności. Rejestruje również deklarację zamiaru złożenia wniosku w odpowiednim rejestrze (art. 28 ust. 6 ustawy o udzielaniu ochrony). Stosownie do art. 28 ust. 5 tej ustawy, w tym przypadku przyjęcie wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej i jego rejestracja następują niezwłocznie, nie

później jednak niż w terminie 3 dni roboczych od dnia przyjęcia deklaracji zamiaru złożenia takiego wniosku, a w razie masowego napływu cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu uzyskania ochrony międzynarodowej – w terminie 10 dni roboczych. Powyższe przepisy stanowią implementację art. 6 ust. 1, 2 i 5 dyrektywy 2013/32/EU.

Czynność organu Straży Granicznej polegająca na przyjęciu i rejestracji wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej dotyczy uprawnień i obowiązków cudzoziemca wynikających z przepisów prawa. Umożliwia merytoryczne rozpatrzenie wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej przez właściwy organ. Organ Straży Granicznej zapewnia także cudzoziemcowi pomoc przy składaniu wniosku (między innymi zapewnia pomoc tłumacza, por. art. 30 ust. 1 pkt 6 ustawy o udzielaniu ochrony) oraz przekazuje mu w języku dla niego zrozumiałym informacje np. o zasadach i trybie postępowania, a także trybie i zasadach udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej, art. 30 ust. 1 pkt 5 lit. a/ i lit. h/ ustawy o udzielaniu ochrony). Z podjęciem tej czynności wiąże się też uprawnienie cudzoziemca do otrzymania tymczasowego zaświadczenia tożsamości, które uprawnia go do pobytu w Polsce do czasu zakończenia postępowania (por. art. 55 ust. 1 i art. 55a ust. 1 ustawy o udzielaniu ochrony).

Trybunał Sprawiedliwości UE wielokrotnie zwracał uwagę na konieczność zapewnienia przez państwo i jego organy rzeczywistej możliwości jak najszybszego złożenia wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej. W wyroku z 25 czerwca 2020 r., C-36/20 VL przeciwko Hiszpanii, Trybunał wskazał, że aby ten szczególnie krótki termin mógł zostać dotrzymany, konieczne jest, w szczególności w celu zapewnienia skuteczności i szybkości postępowania w sprawie wniosków o udzielenie ochrony międzynarodowej, by taki organ przekazał znajdujący się w jego posiadaniu wniosek organowi właściwemu na mocy prawa krajowego do zarejestrowania wniosku. W braku jego przekazania sam cel dyrektywy 2013/32, a w szczególności cel art. 6 ust. 1 tej dyrektywy, polegający na zagwarantowaniu skutecznego, łatwego i szybkiego dostępu do procedury ochrony międzynarodowej, byłby poważnie zagrożony (por. pkt 72, 81 i 82). W wyroku z 17 grudnia 2020 r., C-808/18 Komisja Europejska przeciwko Węgrom, Trybunał podał, że wystąpienie z wnioskiem o udzielenie ochrony międzynarodowej stanowi istotny etap procedury udzielania ochrony międzynarodowej. Cel dyrektywy 2013/32/EU, a w szczególności jej art. 6 ust. 1, polega na zagwarantowaniu skutecznego, łatwego i szybkiego dostępu do procedury ochrony międzynarodowej. Przepis art. 6 dyrektywy 2013/32/EU nakłada na państwa członkowskie obowiązek zagwarantowania, by zainteresowane osoby mogły skutecznie wykonywać prawo do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie ochrony międzynarodowej gdy tylko

osoby te zgłoszą taki zamiar, tak aby wniosek taki mógł zostać zarejestrowany i rozpatrzony z należytym poszanowaniem terminów określonych w tej dyrektywie (por. pkt 92, 99, 104 i 106).

Gdyby uznać, że działanie (lub bezczynność) organu Straży Granicznej w zakresie przyjęcia i rejestracji wniosku nie podlega kognicji sądów administracyjnych, to mogłoby to doprowadzić do sytuacji niemożliwej do zaakceptowania w świetle art. 18 i art. 47 Karty Praw Podstawowych UE. W art. 18 Karty zagwarantowane zostało prawo do azylu (określone szczegółowo w dyrektywie 2013/32/EU), a w art. 47 Karty – prawo każdego, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule (tj. m.in. do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy). Nie można doprowadzić do sytuacji, w której organ Straży Granicznej mógłby wyznaczyć cudzoziemcowi dowolny termin na przyjęcie wniosku (np. roczny), a cudzoziemiec, pozbawiony w ten sposób rzeczywistej możliwości wszczęcia postępowania i rozpoznania wniosku o udzielenie ochrony, nie mógłby zwalczać bezczynności organu przed sądem administracyjnym.

W konsekwencji powyższego nie sposób uznać, że ten etap postępowania w sprawie udzielenia ochrony międzynarodowej, toczący się przed właściwym organem Straży Granicznej, nie podlega kontroli sądu administracyjnego. Czynność organu Straży Granicznej polegająca na przyjęciu i zarejestrowaniu wniosku cudzoziemca o udzielenie ochrony międzynarodowej, o którym mowa w art. 28 ust. 5 ustawy o udzielaniu ochrony, jest czynnością z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, określoną w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Kontroli sądu administracyjnego podlega zatem zarówno ta czynność, jak i bezczynność organu w tym zakresie (art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.).

Zaznaczyć trzeba, że Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę strony na bezczynność organu Straży Granicznej za dopuszczalną, ale nie przesądził, czy jest zasadna. Merytoryczne rozpoznanie skargi strony pozostaje w gestii Sądu pierwszej instancji.

Mając na uwadze powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. uchylił zaskarżone postanowienie.

Wniosek skarżącej kasacyjnie o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego podlegał oddaleniu, ponieważ art. 203 i art. 204 p.p.s.a. nie mają zastosowania, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie sądu pierwszej instancji kończące postępowanie w sprawie (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 4 lutego 2008 r., I OPS 4/07).

26

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 18 lipca 2025 r.
(III FSK 456/24)

Przewodniczący: sędzia NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Jacek Pruszyński, Jolanta Sokołowska

Z uwagi na to, że ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170) nie definiuje zarówno „budynku mieszkalnego”, jak i „pozostałych budynków”, posługując się tymi pojęciami m.in. w art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy i nie odsyłając w tym zakresie również do innych ustaw, konieczne jest sięgnięcie do reguł wykładni językowej, według której „budynek mieszkalny” jest budynek służący lub nadający się do mieszkania, przy czym należy zaakcentować istotną konsekwencję ustalonego znaczenia zwrotu „budynek mieszkalny”, mianowicie dotyczy ona stanu aktualnego w chwili dokonywania oceny a nie stanu potencjalnego, przyszłego, możliwego.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną M.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 2023 r. w sprawie ze skargi M.K. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z dnia 22 marca 2023 r., nr KOA/925/Fi/23 w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2020 r.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 20 grudnia 2023 r., III SA/Wa 1414/23, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) oddalił skargę M.K. (dalej: skarżący) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie (dalej: SKO w Warszawie albo Kolegium) z 22 marca 2023 r., nr KOA/925/Fi/23, wydaną w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2020 r. Jako podstawę prawną powołano art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.).

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Warszawie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł skarżący (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego), który zaskarżył ten wyrok w całości. Sformułował również wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi przez uchylenie decyzji SKO w Warszawie, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego. Wniósł także o ponowne rozstrzygnięcie o kosztach postępowania sądowego pierwszej instancji przez zasądzenie na rzecz skarżącego od SKO w Warszawie zwrotu kosztów postępowania, a w przypadku oddalenia skargi kasacyjnej o odstąpienie od obciążania skarżącego obowiązkiem zwrotu na rzecz organu kosztów postępowania kasacyjnego. Skarżący wniósł o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. skarżący zarzucił Sądowi pierwszej instancji naruszenie przepisów postępowania, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 191, art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.), przez brak stwierdzenia naruszenia art. 191 i art. 187 § 1 o.p., czyniącego zaskarżoną decyzję wadliwą, pomimo wyciągnięcia przez organy obu instancji z oględzin nieruchomości skarżącego, wniosków z nich niewynikających oraz sprzecznych z logiką, zdrowym rozsądkiem i doświadczeniem życiowym, tj. że część nieruchomości skarżącego ma charakter gospodarczy, bądź niemieszkalny i nie może być opodatkowana jako nieruchomość mieszkalna, podczas gdy w rzeczywistości nieruchomość skarżącego składająca się z dwóch działek i kilku budynków stanowi nierozdzielalną i jednolitą całość, mającą charakter mieszkalny;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 127 o.p., przez brak stwierdzenia naruszenia art. 127 o.p., czyniącego zaskarżoną decyzję wadliwą, pomimo uchybienia przez organ drugiej instancji zasady dwuinstancyjności w związku z brakiem ponownego rozpoznania sprawy w jej całości i po przestaniu na powieleniu ustaleń organu pierwszej instancji i w konsekwencji błędne oddalenie skargi, pomimo wadliwości zaskarżonej decyzji;

3) art. 2 w związku art. 141 § 4 p.p.s.a., przez nierozpoznanie istoty sprawy w związku z nierozpoznaniami w sposób rzetelny zarzutów skargi, w związku z jedynie powierzchownym i lakonicznym rozpatrzeniem zarzutów naruszenia art. 191, art. 187 § 1 i art. 127 o.p.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie nie skorzystało z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw. Wbrew zarzutom zawartym w skardze kasacyjnej wyrok WSA w Warszawie odpowiada bowiem prawu i dlatego skarga kasacyjna podlega oddaleniu (art. 184 p.p.s.a.).

Niniejsza sprawa toczy się w przedmiocie zmiany decyzji ostatecznej w sprawie podatku od nieruchomości za 2020 r., a więc w oparciu o podstawę prawną, o której mowa w art. 254 § 1 o.p., według której decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

Spór w sprawie koncentruje się wokół możliwości zmiany ostatecznej decyzji na podstawie art. 254 o.p. Postanowieniem z 10 stycznia 2022 r. Wójt Gminy Nadarzyn wszczął z urzędu, w oparciu o art. 216 § 1 w związku z art. 165 § 1 i art. 254 o.p., postępowanie w sprawie naliczenia skarżącemu podatku od nieruchomości za 2020 r. Uzasadniając wszczęcie postępowania wskazano, że postępowanie zostało wszczęte w związku ze złożeniem przez podatnika 24 czerwca 2021 r. informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Dnia 24 lutego 2022 r. do organu podatkowego wpłynęło oświadczenie podatnika, w którym podniesiono, że materiał dowodowy nie uzasadnia kwalifikowania budynku w sposób wskazywany w decyzjach ustalających podatek od nieruchomości. Co najmniej od lipca 2016 r. budynek nie pełnił funkcji gospodarczych. Brak uwzględnienia faktycznej formy użytkowania budynku jako mieszkalnego narusza interes majątkowy podatnika. Do oświadczenia załączono informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, z której wynika, że do opodatkowania przedstawiono budynki mieszkalne o wysokości powyżej 2,20 m o powierzchni 1 704,00 m² oraz załączono wydruk z CEIDG dla firmy skarżącego, według którego tego przedsiębiorcę wykreślono z rejestru 24 czerwca 2016 r.

Zdaniem WSA w Warszawie, podstawą do zmiany ostatecznej decyzji podatkowej było ustalenie, że po jej wydaniu doszło do zmiany okoliczności faktycznych, o czym organ podatkowy dowiedział się z informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych złożonej 24 czerwca 2021 r., a zatem przesłanka z art. 254 o.p. została spełniona. Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że przepis art. 254 o.p. – będący podstawą prawną postępowania prowadzonego w przedmiocie zmiany decyzji ostatecznej w sprawie podatku od nieruchomości za 2020 r. – nie ma charakteru samodzielnego, ponieważ możliwość jego zastosowania zależy od istnienia innych przepisów prawa podatkowego, przede wszystkim materialnego, w których określone są okoliczności faktyczne mające wpływ na obliczenie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Dopiero zmiana faktów prawotwórczych wpływających na zmianę wysokości zobowiązania podatkowego daje

podstawę, aby na gruncie art. 254 o.p. dokonać zmiany decyzji wymiarowej (tak również K. Teszner, /w:/ *Ordynacja podatkowa, t. 2, Procedury podatkowe*, Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX 2024, art. 254). Zarzutu kasacyjnego naruszenia art. 254 o.p. w związku z naruszeniem przepisu prawa materialnego w skardze kasacyjnej skarżący jednak nie powołał, a więc nie został sformułowany np. zarzut naruszenia art. 254 o.p. w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę natomiast w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod rozwagę jedynie nieważność postępowania oraz przesłanki wskazane w art. 189 p.p.s.a.

Oceniając zarzuty kasacyjne naruszenia przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z art. 127, art. 191 i art. 187 § 1 o.p., a także art. 2 w związku art. 141 § 4 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że są one nietrafne.

Wyjaśnić należy, że wadliwość uzasadnienia wyroku może stanowić przedmiot skutecznego zarzutu kasacyjnego z art. 141 § 4 p.p.s.a. zasadniczo w sytuacji, gdy nie zawiera stanowiska odnośnie do stanu faktycznego przyjętego, jako podstawa zaskarżonego rozstrzygnięcia (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09), jak również, gdy sporządzone jest w sposób uniemożliwiający instancyjną kontrolę zaskarżonego wyroku. Uchybieniem nie pozostającym bez wpływu na rezultat kontroli kasacyjnej zaskarżonego orzeczenia jest bowiem uzasadnienie, w którym ocena o zgodności/niezgodności z prawem zaskarżonego aktu formułowana jest bez odniesienia się do okoliczności konkretnego stanu faktycznego sprawy, albowiem w tego rodzaju sytuacji nie jest możliwe zrekonstruowanie przebiegu operacji logicznej, rezultatem której jest przyjęcie konkretnego kierunku interpretacji i zastosowania konkretnych przepisów prawa w okolicznościach tego właśnie stanu faktycznego. W kontekście sposobu, w jaki skonstruowane i uzasadnione zostały zarzuty naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. podnieść należy również, że okoliczność, iż w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie analizowano szeroko zarzutów podniesionych w skardze, może stanowić naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a., ale tylko w sytuacji wykazania wpływu tego uchybienia na wynik sprawy. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, Sąd pierwszej instancji odnosi się do najistotniejszych aspektów stanu faktycznego, jak i jego subsumpcji pod określoną normę prawa materialnego, co powoduje, że dokonana ocena legalności zaskarżonego aktu nie jest wadliwa w stopniu dającym podstawę do uchylenia wyroku.

Trafnie Sąd pierwszej instancji ocenił, że organy podatkowe zebrały wyczerpująco materiał dowodowy (art. 187 § 1 o.p.), dokonały jego oceny zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) przy czym ocenie

tej nie można przypisać cech dowolności. Zasadność twierdzenia, że organ podatkowy naruszył zasadę z art. 191 o.p. wymaga wykazania, że uchybił on zasadom logicznego rozumowania, wiedzy lub doświadczenia życiowego, to bowiem jedynie może być przeciwstawione uprawnieniu organu do dokonywania swobodnej oceny dowodów. Nie jest natomiast wystarczające przekonanie strony o innej, niż przyjął organ, wadze (doniosłości) poszczególnych dowodów i ich odmienna ocena niż ocena organu.

Zgodnie z zasadą dwuinstancyjności postępowania (art. 127 o.p.) postępowanie odwoławcze polega na ponownym rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej (podatkowej), która była przedmiotem rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji. Istotą administracyjnego toku instancji jest więc dwukrotne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy, nie zaś kontrola zasadności zarzutów podniesionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Z obowiązków tych organ odwoławczy wywiązał się w sposób prawidłowy, co trafnie uważał Sąd pierwszej instancji. To, że organ odwoławczy oparł się na ustaleniach dokonanych przez organ pierwszej instancji i podzielił te ustalenia, samo w sobie nie stanowi naruszenia zasady dwuinstancyjności, w sytuacji gdy z uzasadnienia decyzji wynikało wyraźnie, że taka ocena poprzedzona była własną oceną materiału dowodowego sprawy dokonaną przez organ drugiej instancji.

Odnosząc się do okoliczności faktycznych sprawy i ich oceny brak jest podstaw, aby przyjąć, że cały budynek o powierzchni 1 364,69 m² powinien być uznany za mieszkalny i opodatkowany stawką przewidzianą dla takich budynków. Powierzchnia zabudowy 1 364,69 m² nie stanowi bowiem ani powierzchni mieszkalnej, ani powierzchni wykorzystywanej w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Powierzchnię tę należało opodatkować stawką podatku określoną dla pozostałych budynków lub ich części, z uwagi na to, że nie była wykorzystywana dla celów mieszkalnych, co jednoznacznie wynika z protokołu oględzin z 25 listopada 2022 r. oraz dołączonej do tego protokołu dokumentacji fotograficznej.

Przyjęte przez organ podatkowy dane, stanowiące podstawę opodatkowania, są ponadto zgodne z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków Starostwa Powiatowego w Pruszkowie, w której figurują budynki mieszkalne o powierzchni 340,00 m², budynki pozostałe o powierzchni 1 364,69 m², a także grunty pozostałe o powierzchni 2 000,00 m². Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.) podstawę m.in. planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte

w ewidencji gruntów i budynków. Powyżej cytowane zaświadczenie Starosty Pruszkowskiego wskazuje na to, że budynek został w całości sklasyfikowany jako biurowy, zatem zgodnie z danymi ewidencji gruntów i budynków cała powierzchnia budynku mogła zostać preferencyjnie opodatkowana stawką podatku od nieruchomości jak dla budynków pozostałych, tj. w kwocie 7,00 zł od 1 m² powierzchni.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje zarówno „budynku mieszkalnego”, jak i „pozostałych budynków”. Nie odsyła w tym zakresie również do innych ustaw. Konieczne w tej sytuacji jest sięgnięcie do reguł wykładni językowej. Odwołując się do znaczenia słów „budynek mieszkalny” należy stwierdzić, że jest to budynek służący lub nadający się do mieszkania, a mieszkać – to przebywać gdzieś stale albo czasowo, zajmować jakiś lokal, mieć mieszkanie zamieszkiwać. Wymaga podkreślenia istotna konsekwencja ustalonego znaczenia zwrotu „budynek mieszkalny”, mianowicie akcentuje ona stan aktualny w chwili dokonywania oceny a nie stan potencjalny, przyszły, możliwy. Ustalony stan faktyczny w sprawie wskazuje natomiast na to, że budynek w chwili dokonywania wymiaru podatku od nieruchomości nie spełniał funkcji budynku mieszkalnego. Istniejąca natomiast potencjalnie taka możliwość, nie może skutkować klasyfikacją budynku jako budynku mieszkalnego.

W konsekwencji, ponieważ żaden z postawionych w skardze kasacyjnej zarzutów nie okazał się zasadny, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. skargę tę oddalił.

27

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 18 lipca 2025 r.
(III FSK 1487/24)**

Przewodniczący: sędzia NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca)

Sędziowie NSA: Jacek Pruszyński, Jolanta Sokołowska

Grunty, budynki i budowle, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków, będące własnością Związku Gmin, dzierżawione i użytkowane przez spółkę z o.o., prowadzącą działalność gospodarczą zmierzającą do osiągnięcia zysku

i świadcząca usługi z zakresu zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków na podstawie umowy z gminą, a więc niepowołaną do wykonywania zadań własnych w zakresie użyteczności publicznej, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.), a tym samym nie mogą korzystać ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 15 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną G. sp. z o.o. z siedzibą w M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 czerwca 2024 r. w sprawie ze skargi G. sp. z o.o. z siedzibą w M. na interpretację indywidualną Wójta Gminy T. z dnia 14 lutego 2024 r., nr RF.3120.1.35.2023 w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 28 czerwca 2024 r., I SA/Kr 353/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił skargę G. sp. z o.o. w M. (dalej: skarżąca) na interpretację indywidualną Wójta Gminy T. z 14 lutego 2024 r., nr RF.3120.1.35.2023 wydaną w przedmiocie podatku od nieruchomości. Jako podstawę prawną powołano art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.).

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Krakowie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosła skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika – radcę prawnego), która zaskarżyła ten wyrok w całości. Sformułowała również wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi przez uchylenie zaskarżonej interpretacji, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Skarżąca wniosła o rozpoznanie sprawy bez przeprowadzenia rozprawy.

1) Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. skarżąca zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie prawa materialnego, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1–3, art. 1a ust. 1 pkt 3–4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.; dalej: u.p.o.l.), art. 3 ustawy z dnia

6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.; dalej: p.p.), przez dokonanie błędnej ich wykładni oraz niewłaściwej oceny ich zastosowania polegającej na uznaniu, że grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, będące własnością Z. (dalej: Związek Gmin), dzierżawione i użytkowane przez skarżącą, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego odprowadzania ścieków, związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co poskutkowało wydaniem niekorzystnej dla skarżącej interpretacji indywidualnej;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a w związku z art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l., przez jego niezastosowanie, podczas gdy okoliczności sprawy jednoznacznie wskazują, że grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, będące własnością Związku Gmin, administrowane przez skarżącą, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odbierania ścieków, nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co poskutkowało wydaniem niekorzystnej dla skarżącej interpretacji indywidualnej.

2) Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. skarżąca zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie przepisów postępowania, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w związku z 14c § 1 oraz § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: o.p.), przez błędne przyjęcie negatywnej oceny stanowiska skarżącej, w sytuacji gdy w świetle okoliczności sprawy, stanu faktycznego, a także przepisów wymienionych w pkt 1 stanowisko to winno być uznane w całości za prawidłowe i skutkować wydaniem korzystnej dla skarżącej interpretacji indywidualnej (zgodnie z wnioskiem);

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., przez naruszenie zasady prawdy obiektywnej określonej w art. 122 w związku z art. 187 § 1 i art. 191 o.p., polegającej na obowiązku ustalenia przez organ stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym przez zebranie i rozpatrzenie w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, nieustalenie okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w sposób odpowiadający rzeczywistości, czego efektem był błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, polegający na błędnym uznaniu, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą ukierunkowaną na osiągnięcie zysku;

c) art. 3 § 2 pkt 4a w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a., art. 191 oraz art. 122 i 187 § 1 o.p., przez nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego

sprawy i wadliwe wykonanie funkcji kontrolnej, gdyż z ww. przepisów wynikał obowiązek Sądu pierwszej instancji kontroli zgodności z prawem działania organu, tj. oceny prawidłowości postępowania organu, a w szczególności kontroli prawidłowości zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego, co w rezultacie doprowadziło do błędnego uznania, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą ukierunkowaną na osiąganie zysku, a budynki, grunty i budowle, wchodzące w skład infrastruktury, będące własnością Związku Gmin, dzierżawione i użytkowane przez skarżącą – związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;

d) art. 3 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a., polegające na tym, że Sąd pierwszej instancji w wyniku niewłaściwej kontroli działalności administracji publicznej nie zastosował środka określonego w ustawie i nie uwzględnił zarzutów skarżącej, pomimo ich zasadności;

e) art. 141 § 4 p.p.s.a., przez przedstawienie sprawy niezgodnie ze stanem faktycznym, gdyż Sąd pierwszej instancji przyjął stan faktyczny ustalony przez organ niezgodnie z obowiązującą procedurą, który w szczególności nie podjął wszystkich niezbędnych kroków do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz błędnie przyjął, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą ukierunkowaną na osiąganie zysku, w sytuacji gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, iż skarżąca nie prowadzi działalności gospodarczej z zamiarem osiągnięcia zysków, a celem jej działalności jest wyłącznie zaspokojenie zbiorowych potrzeb ludności w zakresie zadań własnych gmin.

Wójt Gminy T. nie skorzystał z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, ponieważ wyrok WSA w Krakowie odpowiada prawu i dlatego skarga kasacyjna podlega oddaleniu (art. 184 p.p.s.a.). Sformułowano w niej zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i przepisów postępowania, które według wnoszącego skargę kasacyjną zostały naruszone „w sposób mający istotny wpływ na wyniki sprawy”. Podkreślenia wymaga, że stosownie do art. 183 § 1 zdanie 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod rozwagę z urzędu nieważność postępowania. Wywołane skargą kasacyjną postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym jest bowiem oparte na zasadzie dyspozycyjności i nie polega na ponownym rozpoznaniu sprawy w jej całości, pozostając ograniczonym do rozpatrzenia poszczególnych zarzutów przedstawionych w skardze kasacyjnej, w ramach wskazanych podstaw kasacyjnych.

W razie zgłoszenia zarzutu kasacyjnego naruszenia przepisów postępowania obowiązkiem wnoszącego skargę kasacyjną jest w myśl art. 174 pkt 2 p.p.s.a. wykazanie, że wytknięte uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż o skuteczności zarzutów naruszenia przepisów postępowania formułowanych w ramach podstawy kasacyjnej określonej w art. 174 pkt 2 p.p.s.a. nie decyduje każde uchybienie, lecz tylko takie, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Przez wpływ, o którym mowa w przywołanym przepisie, rozumieć należy istnienie związku przyczynowego pomiędzy uchybieniem procesowym stanowiącym przedmiot zarzutu skargi kasacyjnej, a wydanym w sprawie zaskarżonym wyrokiem wojewódzkiego sądu administracyjnego, który to związek przyczynowy musi uzasadniać istnienie hipotetycznej możliwości odmiennego wyniku sprawy.

Z uwagi na sposób sformułowania skargi kasacyjnej w niniejszej sprawie konieczne jest zwrócenie uwagi na to, że skarżąca, zarzucając naruszenie przepisów postępowania, wbrew wymogowi z art. 174 pkt 2 oraz art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. oraz nie tylko nie podała dłaczego wskazane przez nią uchybienia mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ale również nie przedstawiła jakiegokolwiek uzasadnienia ich naruszenia. Brak rozwinięcia zarzutu naruszenia ww. przepisów postępowania w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, uniemożliwia w tym zakresie merytoryczną ocenę, a więc zarzuty te są bezskuteczne. Można byłoby oczywiście tego uniknąć, gdyby strona wnosząca skargę kasacyjną zastosowała się do wymogów konstruowania podstaw kasacyjnych oraz uzasadnienia skargi kasacyjnej, o których mowa w ww. przepisach. Naczelny Sąd Administracyjny nie jest uprawniony do precyzowania za stronę zarzutów skargi kasacyjnej bądź do poszukiwania za nią naruszeń prawa, jakich mógł dopuścić się wojewódzki sąd administracyjny. Skarga kasacyjna – jako wysoce sformalizowany środek kontroli instancyjnej, sporządzany przez profesjonalnego pełnomocnika – winien cechować się wysokim stopniem szczegółowości nie tylko co do wskazania numerów poszczególnych przepisów aktów prawnych (art. 174 p.p.s.a.), które potencjalnie zostały naruszone, ale również w zakresie uzasadnienia stawianych zarzutów (art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). Brak zaś tegoż uzasadnienia w ocenie składu rozpoznającego niniejszą sprawę stanowi istotną wadę konstrukcyjną wniesionego środka zaskarżenia. Wnosząca skargę kasacyjną skarżąca ograniczyła się natomiast do zamantestowania niezadowolonia przede wszystkim z oceny rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji, jej motywacja w tym zakresie stanowi polemikę ze wskazaną w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku argumentacją Sądu pierwszej instancji.

Na marginesie warto zauważyć, w nawiązaniu zwłaszcza do zarzutu kasacyjnego naruszenia art. 3 § 2 pkt 4a w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i lit. c/ p.p.s.a., art. 191 oraz art. 122 i 187 § 1 o.p., przez nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy i wadliwe wykonanie funkcji kontrolnej, że zakres

oceny stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji wyznacza treść zadanego przez wnioskodawcę pytania. Organ interpretacyjny nie może ani wykraczać poza granice wskazanego we wniosku stanu faktycznego, ani pomijać poszczególnych elementów przedstawionego stanu faktycznego. Organ wydający interpretację indywidualną nie może ingerować w stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, przedstawione przez wnioskodawcę, ani dokonywać własnych ustaleń co do tego stanu lub zdarzenia. Jego zadanie jest ograniczone do analizy okoliczności podanych w złożonym wniosku z punktu widzenia ich kwalifikacji podatkowej.

Nawiązując z kolei do zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., trzeba podkreślić, że przepis ten może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną, w sytuacji gdy uzasadnienie wyroku nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w tym przepisie prawa i gdy w ramach przedstawiania stanu sprawy Sąd pierwszej instancji nie wskaże, jaki i dlaczego stan faktyczny przyjął za podstawę orzekania (zob. np. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że w świetle wskazanej uchwały przyjmuje się, że art. 141 § 4 p.p.s.a. może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną tylko wtedy, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera stanowiska co do stanu faktycznego, przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Ponadto, aby zarzut taki mógł stanowić samodzielną podstawę skargi kasacyjnej, wskazana wada uzasadnienia musi być na tyle istotna, że może to mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a samo uchybienie musi uniemożliwiać kontrolę kasacyjną zaskarżonego wyroku.

W rozpoznanej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził takich naruszeń. Przeciwnie, uzasadnienie zaskarżonego wyroku odpowiada wymaganom stawianym przez art. 141 § 4 p.p.s.a., w szczególności zawiera zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie, a także wypowiedź co do wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia zarzutów skargi. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zawarł nadto stanowisko co do oceny stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało sporządzone w sposób umożliwiający Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu kontrolę instancyjną. Zasadność merytorycznego stanowiska Sądu pierwszej instancji nie może być zaś skutecznie podważana zarzutem naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Zarzut naruszenia tego przepisu nie może więc sprowadzać się do polemiki z przedstawionym w uzasadnieniu stanowiskiem Sądu pierwszej instancji.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ocena zaskarżonej interpretacji w świetle prawa materialnego była dokonywana w nawiązaniu do zadanego pytania i stanu faktycznego podanego we wniosku o udzielenie interpretacji.

Skarżąca, jako wnioskodawczyni składając wniosek, wyznaczyła ramy interpretacji między innymi przez wskazanie przepisów prawa, których zastosowanie budzi jej wątpliwość. Stanowi o tym art. 14b § 3 o.p., według którego składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Oznacza to, że organ interpretacyjny może dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy jedynie w zakresie przedstawionego we wniosku zagadnienia prawnego, biorąc pod uwagę konkretne regulacje prawne normujące zagadnienia, które stanowią przedmiot wątpliwości podmiotu inicjującego postępowanie interpretacyjne.

Skarżąca podnosząc w sprawie zarówno zarzuty naruszenia przepisów postępowania, jak i prawa materialnego, dąży do zakwestionowania przyjętego w zaskarżonym wyroku stanowiska, że grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury, będące własnością Związku Gmin, dzierżawione i użytkowane przez skarżącą, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego odprowadzania ścieków, w tym przede wszystkim budowle, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Kwestionując ww. stanowisko, skarżąca sformułowała zarzut naruszenia prawa materialnego, tj. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ p.p.s.a. w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1–3, art. 1a ust. 1 pkt 3–4 u.p.o.l., a także art. 3 p.p.

Zarzut ten jest bezzasadny.

Podkreślenia wymaga, że skarżąca jest spółką ograniczoną odpowiedzialnością, uregulowaną w art. 151 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.), według którego spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może być utworzona przez jedną albo więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. Skarżąca spółka została utworzona wyłącznie w celu wykonywania działalności gospodarczej, co potwierdza wpis do rejestru przedsiębiorców, a także umowa spółki, która została dołączona na wezwanie Wójta, i z której jednoznacznie wynika, że przedmiotem jej działalności jest wyłącznie wykonywanie działalności gospodarczej. Odpis zupełny z KRS wskazuje na to, że faktyczna działalność skarżącej polegająca na odprowadzaniu i oczyszczaniu ścieków, jest tylko jednym z możliwych przedmiotów jej działalności. Bez znaczenia pozostaje więc okoliczność, że obecnie jest realizowana przez skarżącą tylko ta sfera działalności, nie ma bowiem przeszkód, żeby spółka taka zarówno ograniczyła, jak i rozszerzyła swoją działalność.

Skoro skarżąca spółka jest przedsiębiorcą, to posiadane przez nią przedmioty opodatkowania, powinny zostać uznane za związane z prowadzoną

działalnością gospodarczą, co uzasadnia takie opodatkowanie budowli będących w jej posiadaniu. W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. mowa jest między innymi o przedsiębiorcy, więc dopiero gdy dany podmiot za takiego przedsiębiorcę nie może zostać uznany, konieczne jest ustalenie, czy prowadzi on działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 p.p., do którego odsyła art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a w szczególności czy owa działalność ma charakter zarobkowy.

W konkretnym przypadku stan faktyczny podany we wniosku o udzielenie interpretacji prowadzi do wniosku, że skarżąca spółka, która jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, prowadzi działalność zmierzającą do osiągnięcia zysku. Skarżąca zaspokaja cudze potrzeby, świadcząc faktycznie usługi z zakresu odprowadzania i oczyszczania ścieków i otrzymuje z tego tytułu wynagrodzenie. Nie ma przy tym znaczenia, że nie może swobodnie określać cen za świadczone przez siebie usługi, jak również nie ma znaczenia okoliczność, w jaki sposób zysk zostanie rozdysponowany oraz jaki jest jego rozmiar. Użytkiwane wynagrodzenie za świadczone usługi przez skarżącą nie tylko pokrywa ponoszone koszty, lecz generuje również zysk (skarżąca we wniosku podała, że „marża” skalkulowana została na poziomie 1%, czyli spółka ma zamiar osiągnięcia zysku).

Trafnie zostało zatem ocenione, że spółka nie została powołana w celu wykonywania zadań własnych w zakresie użyteczności publicznej, jest to bowiem zadanie własne jednostek samorządu terytorialnego, które może zostać zrealizowane w różny sposób. Jednostka samorządu terytorialnego może zadanie to realizować samodzielnie w ramach gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, bądź zlecić jego wykonanie podmiotom zewnętrznym. Gmina skorzystała ze zlecenia ich wykonania podmiotom zewnętrznym, zawierając umowę ze skarżącą spółką jako spółką prawa handlowego. Słusznie organ interpretacyjny skonstatował, co Sąd pierwszej instancji zaaprobował, że spółka prowadzi jednak działalność gospodarczą, świadcząc usługi z zakresu zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków, nie jako podmiot, na którego z mocy ustawy nałożono obowiązek wykonywania określonych zadań, lecz na podstawie umowy z podmiotem, na którym taki obowiązek ustawowy spoczywa. Skarżąca spółka jest odrębnym od gmin podmiotem i nie może być z nimi utożsamiana. Spółka zawarła z odrębnymi podmiotami (gminami) konkretne umowy na wykonywanie określonych usług. Ich prawidłowe wykonywanie pozwala gminom zrealizować ustawowy cel, jakim jest zaspokajanie potrzeb wynikających z ich zadań własnych. Bezasadne jest jednak utożsamianie się skarżącej spółki z gminami, które zadania własne realizują, prawodawca nie nałożył wszak na spółkę obowiązku realizowania zadań własnych gmin, lecz świadczone przez nią usługi znajdują oparcie w zawartych pomiędzy nią a gminami umowach.

Nie może w związku z tym zostać uznany za zasadny zarzut kasacyjny naruszenia art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l., który przewiduje zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów i budynków lub ich części, stanowiących własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów. Skoro skarżąca prowadzi działalność gospodarczą, ww. zwolnienie nie może mieć zastosowania. Ponadto, w złożonym wniosku o wydanie interpretacji skarżąca w ogóle nie odnosiła się do uregulowanego w ww. przepisie zwolnienia podatkowego. Nie był on wobec tego przedmiotem wydanej interpretacji i organ interpretacyjny nie poddawał go analizie, więc w konsekwencji nie mógł przepisu tego naruszyć. Jednocześnie nie został postawiony zarzut naruszenia przepisów postępowania, który odnosiłby się do zaniechania organu interpretacyjnego co do konieczności interpretacji ww. przepisu. W sprawach dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, w myśl art. 134 § 1 p.p.s.a. wojewódzki sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi. Wobec tego, jeżeli nawet Sąd pierwszej instancji uznałby, że organ interpretacyjny powinien poddać analizie zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l., nie miały z tego powodu podstaw do uchylenia zaskarżonej interpretacji.

W świetle przedstawionej powyżej argumentacji, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że postawione wszystkie w skardze kasacyjnej zarzuty nie okazały się zasadne, więc na podstawie art. 184 p.p.s.a. skargę tę – jako niemającą usprawiedliwionych podstaw – oddalił, po uprzednim rozpoznaniu sprawy na posiedzeniu niejawnym w trybie art. 182 § 2 p.p.s.a.

28

**WYROK
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

**z dnia 28 sierpnia 2025 r.
(I OSK 1692/22)**

*Przewodniczący: sędzia NSA Marek Stojanowski (sprawozdawca)
Sędziowie: NSA Marian Wolanin, del. WSA Jakub Zieliński*

Zakres uzgodnienia z Prezesem Urzędu Komunikacji Elektronicznej, przewidziany w art. 124 ust. 1b ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.), nie obejmuje

oceny przesłanek dopuszczalności wydania w sprawie decyzji w przedmiocie ograniczenia sposobu korzystania nieruchomości na podstawie art. 124 ust. 1 wskazanej wyżej ustawy w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2410 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) skargę kasacyjną Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2022 r. w sprawie ze skargi T. sp. z o.o. w M. na postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z dnia 30 listopada 2020 r. (...) w przedmiocie uzgodnienia projektu decyzji w sprawie ograniczenia sposobu korzystania z części nieruchomości, a także – zgodnie z art. 204 pkt 1 i 205 § 2 p.p.s.a. powyższej ustawy – z a s ą d z i ł od Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej na rzecz T. sp. z o.o. w M. kwotę dwieście czterdzieści złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Z u z a s a d n i e n i a

Wyrokiem z 1 kwietnia 2022 r., I SA/Wa 947/21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) po rozpoznaniu skargi T. sp. z o.o. w M. (dalej: skarżąca) na postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej (dalej: organ skarżący kasacyjnie, Prezes Urzędu albo Prezes UKE) z 30 listopada 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.44 uchylił zaskarżone postanowienie w części utrzymującej w mocy postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z 22 lipca 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.22 w punkcie II oraz postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z 22 lipca 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.22 w punkcie II (pkt 1 wyroku) oraz zasądził na rzecz skarżącej koszty sądowe (pkt 2 wyroku).

Powyższy wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy.

Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej postanowieniem z 22 lipca 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.22 na podstawie art. 106 § 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 256 ze zm.; dalej: k.p.a.) w zw. z art. 124 ust. 1b ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.; dalej: u.g.n.) w zw. z art. 33 ust. 7 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2410 ze zm.;

dalej: ustawa z 7 maja 2010 r.) oraz art. 206 ust. 1 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.; dalej: p.t.) uzgodnił w zakresie urządzeń łączności publicznej projekt decyzji, nr GN.6821.2.1.2018.20 przedłożony przez Starostę Z. w sprawach:

I. ograniczenia na rzecz skarżącej sposobu korzystania z części nieruchomości oznaczonej geodezyjnie jako działki nr (...), (...), (...), Miasto Z., poprzez udzielenie zezwolenia skarżącej na umożliwienie korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych umieszczonych na tej nieruchomości;

I. odmowy ograniczenia sposobu korzystania z:

- 1) części nieruchomości w zakresie działek oznaczonych nr (...) oraz (...);
- 2) części nieruchomości w zakresie działki oznaczonej nr (...);
- 3) części nieruchomości w zakresie działki oznaczonej nr (...)

w celu umożliwienia korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych umieszczonych na tych nieruchomościach.

Po rozpoznaniu wniosku skarżącej o ponowne rozpatrzenie sprawy w zakresie pkt 3 projektu decyzji Starosty Z. z 23 stycznia 2020 r., nr 2/2020, który stanowi o odmowie ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości nr (...), (...), (...) i nr (...), Prezes Urzędu zaskarżonym postanowieniem z 30 listopada 2020 r. utrzymał w mocy postanowienie z 22 lipca 2020 r. W uzasadnieniu przedstawił treść przepisów stanowiących podstawę prawną rozstrzygnięcia.

Definiując pojęcie „obiektów i urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej”, którym ustawodawca posługuje się w art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r. organ odwołał się do treści art. 2 pkt 8 p.t. oraz przepisów rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie (Dz.U. Nr 219, poz. 1864 ze zm.). Stwierdził, że kanalizacja kablowa mieści się w pojęciu telekomunikacyjnego obiektu budowlanego.

W związku z tym, przesłanka przedmiotowa, o której mowa w art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r., a która odnosi się do umieszczania obiektów i urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej, została w tej sprawie spełniona. Podmiotem zobowiązanym do udostępnienia nieruchomości na rzecz skarżącej na cele wskazane w art. 33 ust. 1 wskazanej ustawy jest właściciel nieruchomości, tj. gmina Z. skarżąca jest operatorem, o którym mowa w art. 33 ust. 1 tej ustawy. Inwestycja skarżącej polegająca na wybudowaniu kanalizacji kablowej wraz z umieszczonymi w niej kablami światłowodowymi, spełnia wymogi inwestycji celu publicznego, gdyż jest to zamierzenie w zakresie łączności publicznej, a także ma znaczenie co najmniej lokalne, ponieważ jej budowa

umożliwia mieszkańcom miasta Z. korzystanie z szerokopasmowej sieci telekomunikacyjnej.

Prezes Urzędu stwierdził ponadto, że wątpliwości prawne budzi kwestia wykonania przez skarżącą infrastruktury telekomunikacyjnej za zgodą właściciela nieruchomości, na których ta infrastruktura została umieszczona. O ile w przypadku realizacji inwestycji na nieruchomościach objętych punktem I. postanowienia z 22 lipca 2020 r. udzielenie zgody zostało potwierdzone przez gminę Z., to korzystanie z części nieruchomości objętych punktem II. tego postanowienia gmina ta traktuje jako samowolne. Zgodę na umieszczenie infrastruktury na częściach działek objętych punktem I. ww. postanowienia gmina wyraziła w formie zezwolenia na czasowe zajęcie gruntu w celu prowadzenia prac związanych z budową kanalizacji kablowej.

W odniesieniu natomiast do działek pozostających w obszarze objętym punktem II. tego postanowienia stanowiących drogi wewnętrzne – gmina określiła zasady oparte o rozwiązania właściwe dla zajmowania pasa drogowego dróg publicznych, włącznie z przewidzianymi tam zezwoleniami. W zaistniałej sytuacji, zdaniem Prezesa Urzędu, zasadne jest umożliwienie skarżącej korzystania z nieruchomości wymienionych w punkcie I. powołanego postanowienia w zakresie eksploatacji i konserwacji umieszczonej na niej infrastruktury telekomunikacyjnej w oparciu o wyrażone przez gminę zgody w formie zezwoleń na czasowe zajęcie nieruchomości w celu budowy kanalizacji kablowej. Nie jest natomiast dopuszczalne udzielenie zezwolenia na korzystanie z nieruchomości objętych punktem II. ww. postanowienia w celu umożliwienia korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych na nich umieszczonych, jeżeli na ich umieszczenie nie posiadała zgody właściciela tych nieruchomości.

Skarżąca zaskarżyła powyższe postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Przywołanym na wstępie wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżone postanowienie w części utrzymującej w mocy postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z 22 lipca 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.22 w punkcie II. oraz postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z 22 lipca 2020 r. DT.WOT.6171.37.2020.22 w punkcie II.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podniósł, że zgodnie z treścią art. 206 ust. 1 p.t. postępowanie przed Prezesem Urzędu Komunikacji Elektronicznej toczy się na podstawie przepisów k.p.a. ze zmianami wynikającymi z powyższej ustawy oraz ustawy z 7 maja 2010 r. Stosownie do treści art. 106 § 1 k.p.a. jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (wyrażenia

opinii lub zgody albo wyrażenia stanowiska w innej formie), decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ. Zgodnie z treścią art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r. użytkownik wieczysty nieruchomości lub zarządca nieruchomości, niebędący przedsiębiorcą telekomunikacyjnym, jest obowiązany umożliwić operatorom, podmiotom, o których mowa w art. 4 pkt 1, 2, 4, 5 i 8 p.t. oraz jednostkom samorządu terytorialnego wykonującym działalność, o której mowa w art. 3 ust. 1, umieszczenie na nieruchomości obiektów i urządzeń infrastruktury telekomunikacyjnej w celu niezwiązanym z zapewnieniem telekomunikacji w budynku znajdującym się na tej nieruchomości, w szczególności instalowanie urządzeń telekomunikacyjnych, przeprowadzanie linii kablowych pod nieruchomością, na niej lub nad nią, umieszczanie tabliczek informacyjnych o urządzeniach, a także ich eksploatację i konserwację, jeżeli nie uniemożliwia to racjonalnego korzystania z nieruchomości, w szczególności nie prowadzi do istotnego zmniejszenia wartości nieruchomości.

Warunki korzystania z nieruchomości ustala się w umowie, która jest zawierana na piśmie w terminie 30 dni od dnia wystąpienia przez operatora z wnioskiem o jej zawarcie (art. 33 ust. 3 powołanej ustawy). Jeżeli w terminie, o którym mowa w ust. 3, nie zostanie zawarta umowa, stosuje się odpowiednio przepisy art. 124 i art. 124a u.g.n. (art. 33 ust. 7 powołanej ustawy).

Stosownie do treści art. 124 ust. 1 u.g.n. starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, może ograniczyć, w drodze decyzji, sposób korzystania z nieruchomości przez udzielenie zezwolenia na zakładanie i przeprowadzenie na nieruchomości ciągów drenażowych, przewodów i urządzeń służących do przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów i energii elektrycznej oraz urządzeń łączności publicznej i sygnalizacji, a także innych podziemnych, naziemnych lub nadziemnych obiektów i urządzeń niezbędnych do korzystania z tych przewodów i urządzeń, jeżeli właściciel lub użytkownik wieczysty nieruchomości nie wyraża na to zgody. Ograniczenie to następuje zgodnie z planem miejscowym, a w przypadku braku planu, zgodnie z decyzją o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego. Zgodnie zaś z treścią przepisu ust. 1b zdanie pierwsze cytowanego artykułu, w zakresie urządzeń łączności publicznej decyzję w sprawie zezwolenia wydaje się w uzgodnieniu z Prezesem Urzędu Komunikacji Elektronicznej.

W ocenie Sądu pierwszej instancji w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że uzgodnienie decyzji w trybie art. 106 k.p.a. polega na wyrażeniu zgody na konkretną treść proponowanego rozstrzygnięcia, jakie ma podjąć organ prowadzący postępowanie główne. Uzgodnienie dotyczy oceny zgodności projektu decyzji z przepisami prawa regulującymi konkretną sprawę, w związku z którą ustawodawca nakłada obowiązek uzgodnienia. Organ uzgadniający działa na podstawie przepisów normujących zakres

uzgodnienia, jest podmiotem wyspecjalizowanym, stąd do jego właściwości należy kontrola zgodności zamierzenia inwestycyjnego z daną regulacją materialnego prawa administracyjnego. Nie może wyjść poza ustawowo określony zakres uzgodnienia, a oceny dokonuje z punktu widzenia przepisów prawa regulującego daną kwestię. Nie ma wpływu na sposób prowadzenia postępowania w sprawie wydania decyzji, ocenia jedynie jej projekt. Oznacza to, że organ uzgadniający ocenia projekt decyzji i wyraża stanowisko w zakresie, w którym uzgadnia wnioskowaną inwestycję.

W rozpoznawanej sprawie uzgodnienie projektu ww. decyzji Starosty Z. miało nastąpić wyłącznie w zakresie urządzeń łączności publicznej, co Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej określił wyraźnie w treści rozstrzygnięcia w postanowieniu z 22 lipca 2020 r. Do zadań organu uzgadniającego nie należały zatem kwestie związane z prawidłowością procedowania w przedmiocie wydania decyzji w trybie art. 124 u.g.n. Stwierdzenie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, że nie jest dopuszczalne udzielenie zezwolenia na korzystanie z nieruchomości objętych punktem II ww. postanowienia w celu umożliwienia korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych na nich umieszczonych, jeżeli na ich umieszczenie skarżąca nie posiadała zgody właściciela tych nieruchomości, stanowiło, zdaniem Sądu, wypowiedź wykraczającą poza zakres, w jakim uzgodnienie miało nastąpić. Rolą organu uzgadniającego – Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, o którym stanowi art. 124 ust. 1b u.g.n. była wyłącznie ocena, czy projekt uzgadnianej decyzji spełnia wymagania w kontekście zgodności z przepisami prawa w zakresie jego właściwości. Z uwagi na przyznanie danemu organowi funkcji niejako koordynatora, gdy chodzi o rozwój sieci szerokopasmowych, mógłby on przykładowo zgłosić uwagi, co do braku zasadności realizowania danego przedsięwzięcia, jako niesłużącego celom publicznym, o ile dysponowałby informacjami, że istnieje możliwość zapewnienia stosownego dostępu w oparciu o inną, istniejącą infrastrukturę.

Mając powyższe na uwadze Sąd pierwszej instancji stwierdził, że Prezes Urzędu – dokonując uzgodnienia projektu decyzji w zakresie urządzeń łączności publicznej – wypowiedział się co do kwestii, która wykroczyła poza zakres uzgodnienia, jakim miały być urządzenia łączności publicznej. Zbadanie spełniania przesłanek określonych w przepisie art. 124 u.g.n. oraz przesłanek z art. 33 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. pozostaje bowiem w kompetencji organu wydającego decyzję ograniczającą sposób korzystania z nieruchomości w ramach prowadzonego w tej sprawie postępowania głównego. Uzgodnienie przez Prezesa UKE projektu decyzji wydawanej w postępowaniu głównym ograniczone było bowiem po pierwsze – przedmiotem sprawy administracyjnej,

a po drugie – zakresem właściwości (zadań) tego organu współdziałającego. Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej miał w ocenie Sądu pierwszej instancji kompetencje do uzgodnienia decyzji Starosty Z. wyłącznie w ramach swojej właściwości, to jest w zakresie urzędzeń łączności publicznej.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiódł organ, który zaskarżył wyrok w całości i zarzucił Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie naruszenie:

1. przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 poz. 239 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) w zw. z 135 p.p.s.a. i art. 106 k.p.a. w zw. z art. 124 ust 1 i 1b ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, poprzez uznanie, że w niniejszej sprawie zachodzi inne uchybienie przepisom postępowania administracyjnego, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdy postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z dnia 30 listopada 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.44 (dalej: postanowienie II) oraz poprzedzające je postanowienie Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej z dnia 22 lipca 2020 r., nr DT.WOT.6171.37.2020.22 (dalej: postanowienie I) w uchylonych przez Sąd częściach, nie były dotknięte jakimkolwiek naruszeniem przepisów postępowania, ewentualnie nie były dotknięte naruszeniem przepisów postępowania, które mogły mieć i to istotny wpływ na wynik sprawy;

b) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez sporządzenie uzasadnienia wyroku nie poddającego się kontroli kasacyjnej, wewnętrznie sprzecznego i niejasnego, a także nie spełniającego wymagań wskazanych w powyższym przepisie, również poprzez zaniechanie zwięzłego i przede wszystkim rzetelnego przedstawienia stanu sprawy w zakresie postępowania głównego i uzgodnieniowego, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron postępowania, a także dostatecznego wyjaśnienia podstawy prawnej i rzetelnej oceny prawnej, a także poprzez nierzetelne, nieprecyzyjne, niejasne i niekonsekwentne wskazania dla organu co do dalszego postępowania, które mogą doprowadzić do wydania przez organ administracji wadliwego rozstrzygnięcia podczas ponownego rozpatrzenia sprawy;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 2 i 3 p.p.s.a. w zw. z art. 106 k.p.a. w zw. 124 ust. 1 i 1b u.g.n. oraz art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z 7 maja 2010 r. w zw. z art. 2 pkt 8 p.t. oraz art. 206 ust. 1 p.t. poprzez uznanie, że w niniejszej sprawie zachodzi inne uchybienie przepisów postępowania administracyjnego, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdy postanowienia: I i II w uchylonej części były prawidłowe, ewentualnie nie były dotknięte naruszeniem przepisów postępowania, które mogły mieć istotny

wpływ na wynik sprawy. Powyższe uchybienia (określone w pkt 1 lit. a/, b/, c/) mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy w ten sposób, że gdyby WSA uznał, iż wyżej wymienione uchybienia nie miały miejsca lub nie były istotne, wydałby lub choćby mógłby wydać odmienne orzeczenie tj. wydałby wyrok oddalający skargę;

2. naruszenie przepisów prawa materialnego, a mianowicie:

a) art. 124 ust. 1 i 1b u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z 7 maja 2010 r. w zw. z art. 2 pkt 8 p.t. oraz art. 206 ust. 1 p.t., art. i art. 106 k.p.a., poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że nie jest dopuszczalne stwierdzenie wyrażone w uzasadnieniu postanowień I i II przez Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, że udzielenie zezwolenia na korzystanie z nieruchomości objętych punktem II ww. postanowienia w celu umożliwienia korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych na nich umieszczonych, jeżeli na ich umieszczenie skarżąca nie posiadała zgody właściciela tych nieruchomości i stanowiło to, zdaniem sądu, „wypowiedź wykraczająca poza zakres, w jakim uzgodnienie miało nastąpić” w sytuacji, gdy właściciwa jest wykładnia przeciwna, a wyżej wymienione kwestie mieszczą się w pojęciu zakresu pojęcia zakresu urządzeń łączności publicznej, a postanowienia I i II w uchylonej części były prawidłowe;

b) art. 124 ust. 1b u.g.n. w zw. art. 6 ust. 1 u.g.n. i art. 4 pkt 18 u.g.n., poprzez błędną wykładnię pojęcia „zakresu urządzeń łączności publicznej” i uznanie, że do zadań organu uzgadniającego nie należały kwestie związane z postępowaniem (głównym) toczącym się przed Starostą Z. m.in. stwierdzenie organu w uzasadnieniu postanowień, że nie jest dopuszczalne udzielenie zezwolenia na korzystanie z nieruchomości objętych punktem II ww. postanowienia w celu umożliwienia korzystania z infrastruktury telekomunikacyjnej, tj. kanalizacji kablowej, kabli telekomunikacyjnych i urządzeń telekomunikacyjnych na nich umieszczonych, jeżeli na ich umieszczenie skarżąca nie posiadała zgody właściciela tych nieruchomości, stanowiło, zdaniem Sądu, wypowiedź wykraczającą poza zakres, w jakim uzgodnienie miało nastąpić, gdy interpretacja pojęcia urządzeń publicznej obejmuje wszystkie kwestie związane z kanalizacją kablową, kablami telekomunikacyjnymi i urządzeniami telekomunikacyjnymi i są one objęte pojęciem urządzeń łączności publicznej.

Powyższe uchybienia wskazane w pkt 2 a/ i b/ miały istotny wpływ na wynik sprawy w ten sposób, że gdyby WSA uznał, iż wykładnia dokonana przez organ była prawidłowa, wydałby odmienne orzeczenie tj. wyrok oddalający skargę w całości lub części.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej powołano argumentację mającą przemawiać za jej uwzględnieniem. W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżący

kasacyjnie wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie oraz o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną, skarżąca wniosła o oddalenie tej skargi i wskazała, że zaskarżony wyrok odpowiada prawu, zarówno pod względem materialnym jak i procesowym.

W ocenie skarżącej, zasadnie Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na wyjście przez organ poza granicę wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy jak również prawidłowo zauważył, że postępowanie w przedmiocie uzgodnienia, prowadzone na podstawie art. 106 k.p.a. ma charakter odrębny od postępowania głównego, zaś sprawa dotyczyła wyłącznie postępowania wpadkowego, przez co ograniczył się do badania wyłącznie prawidłowości działania organu w tym zakresie.

Skarżąca wniosła ponadto o zasądzenie kosztów sądowych.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod uwagę nieważność postępowania. W sprawie nie występują enumeratywnie wyliczone w art. 183 § 2 p.p.s.a. przesłanki nieważności postępowania sądownoadministracyjnego. Z tych względów Naczelnny Sąd Administracyjny związany był granicami skargi kasacyjnej. Rozpoznana w takich granicach skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw.

W skardze kasacyjnej powołano obie podstawy, określone w art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a., i zarzucono zarówno naruszenie prawa procesowego, jak i prawa materialnego.

Co do zasady – w takiej sytuacji jako pierwsze podlegają rozpoznaniu zarzuty procesowe, gdyż dopiero po dokonaniu oceny, że stan faktyczny sprawy został prawidłowo ustalony i nie doszło do istotnych uchybień procesowych, można przejść do oceny podstawy naruszenia prawa materialnego.

Zarzuty procesowe sprowadzają się jednak zasadniczo do wskazania na niezasadne w ocenie skarżącego kasacyjnie uchylenie zaskarżonego w sprawie postanowienia oraz postanowienia poprzedzającego, a ponadto dotyczą wadliwości uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

Istota sporu w sprawie sprowadza się natomiast w pierwszej kolejności do wykładni pojęcia „zakres urzędzeń łączności publicznej”, o którym mowa w art. 124 ust. 1b u.g.n., a następnie oceny, czy organ przekroczył przewidziany w powyższym przepisie zakres uzgodnienia – jak przyjął Sąd pierwszej instancji.

Zgodnie z art. 124 ust. 1b u.g.n. wydanie decyzji w przedmiocie realizacji urzędzeń łączności publicznej wymaga współdziałania starosty wykonującego

zadania z zakresu administracji publicznej oraz Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej, które to współdziałanie przyjmuje postać uzgodnienia. Tryb współdziałania organów administracji publicznej w zakresie uzgodnienia uregulowany jest w art. 106 k.p.a. Zgodnie z § 1 ww. artykułu jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (wyrażenia opinii lub zgody albo wyrażenia stanowiska w innej formie), decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ. W myśl art. 106 § 4 k.p.a. organ obowiązany do zajęcia stanowiska może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające. Stosownie zaś do art. 106 § 5 k.p.a., zajęcie stanowiska przez ten organ następuje w drodze postanowienia, na które stronie służy zażalenie. Przy czym przepis powyższy określa jedynie zasady i tryb współdziałania nie stanowi natomiast podstawy prawnej współdziałania; taką podstawą są bowiem przepisy szczególne, które uzależniają wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ – w rozpoznawanej sprawie art. 124 ust. 1 i 1b u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z 7 maja 2010 r.

Tryb uzgodnieniowy ma zastosowanie do oceny zgodności decyzji z przepisami prawa regulującymi konkretną sprawę, wówczas gdy ustawodawca nakłada obowiązek uzgodnienia tej decyzji z innym organem, zasadniczo wyspecjalizowanym w problematyce wymagającej szczególnej wiedzy. Z uwagi na ten szczególnie przedmiot sprawy do właściwości organu uzgadniającego decyzję przechodzi kontrola zgodności zamierzenia inwestycyjnego z daną regulacją materialnego prawa administracyjnego. Zatem organ uzgadniający w postępowaniu uzgodnieniowym działa na podstawie przepisów normujących przedmiotowy zakres uzgodnienia i dokonuje uzgodnienia zważywszy na ten zakres. Organ ten nie może wyjść poza ustawowo określony zakres uzgodnienia, a oceny dopuszczalności uzgodnienia decyzji dokonuje z punktu widzenia przepisów prawa powszechnie obowiązującego, regulującego daną kwestię. W razie stwierdzenia niedopuszczalności uzgodnienia z uwagi na to, że ustalony w sprawie stan faktyczny nie odpowiada stanowi hipotetycznemu, określonego w normie prawej nakładającej obowiązek uzgodnienia, nie ma kompetencji do dokonania uzgodnienia. Wówczas zachodzi przypadek bezprzedmiotowości, obligujący organ uzgadniający do umorzenia postępowania uzgodnieniowego (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 marca 2017 r., II GSK 1519/15). Co także istotne, postanowienie wydane w trybie art. 106 § 1 k.p.a. nie rozstrzyga sprawy co do istoty, gdyż postępowanie takie nie ma samodzielnego bytu, a jest tylko związane ze sprawą główną, którą kończy wydana decyzja (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 listopada 2010 r., II OSK 786/10). Nie budzi również wątpliwości, że stanowisko organu współdziałającego, wyrażone w postanowieniu o uzgodnieniu, nie jest wiążące dla organu prowadzącego postępowanie główne i nie istnieje

zadnego rodzaju zależność treściowa pomiędzy postanowieniem wydanym w trybie art. 106 § 1 k.p.a. a decyzją administracyjną kończącą postępowanie w sprawie. Wówczas bowiem nie dochodziłoby do uzgodnienia stanowiska, ale współdecydowania w sprawie, które stanowi inną formę współdziałania organów i nie może być utożsamiane z instytucją przewidzianą w art. 106 k.p.a., która ma charakter zbliżony bardziej do konsultacji czy też doradztwa (zob. A. Wróbel /w:/ M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2025, art. 106).

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Wojewódzki Sąd Administracyjny prawidłowo uznał, że Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej – rozważając kwestię dopuszczalności ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości w sytuacji braku umowy pomiędzy inwestorem a właścicielem – przekroczył kompetencje organu uzgodnieniowego i wyszedł poza zakres uzgodnienia, przewidziany w art. 124 ust 1b u.g.n.

Przed wszystkim wskazać należy, że zgodnie z powyższym przepisem do uzgodnienia przekazane zostały wyłącznie zagadnienia dotyczące wyspecjalizowanego zakresu, tj. kwestii dotyczących „urządzeń łączności publicznej”, a nie wszelkich zagadnień mogących wystąpić w postępowaniu dotyczącym ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości. W takim kontekście należy odczytać pojęcie „w zakresie urządzeń łączności publicznej”, mając jednocześnie na uwadze, że organ uzgadniający może zająć swoje stanowisko wyłącznie na podstawie przepisów prawa materialnego, regulujących daną kwestię przekazaną do uzgodnienia. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego przepisem takim nie jest art. 124 u.g.n..

O ile organ niewątpliwie był uprawniony do oceny projektu decyzji w zakresie zgodności z przesłankami określonymi w art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r. – gdyż zgodnie z art. 192 ust. 1 pkt 2 lit. b/ p.t. do zadań Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej należy w szczególności m.in. wykonywanie zadań określonych w ustawie z 7 maja 2010 r., o tyle zajęcie stanowiska co do dopuszczalności zastosowania w sprawie art. 124 u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z 7 maja 2010 r. należy ocenić jako kwestię przekraczającą zakres przekazany do uzgodnienia. Organ uznał, że eksploatacja i konserwacja po zainstalowaniu urządzeń i obiektów infrastruktury telekomunikacyjnej jest możliwa jedynie w sytuacji, gdy inwestor zawarł umowę z właścicielem nieruchomości na posadowienie infrastruktury telekomunikacyjnej, a następnie – na skutek niemożliwości przedłużenia tej umowy – zostałby pozbawiony możliwości jej eksploatacji i konserwacji.

Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej zaznaczył, że w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 124 ust. 1 u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 ww.

ustawy nie można dochodzić do legalizowania robót budowlanych wykonanych przez inwestora z naruszeniem prawa własności osób trzecich. Podkreślenia jednak wymaga, że to nie Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej wydaje decyzję o ograniczeniu sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie art. 124 u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ustawy z 7 maja 2010 r. jak również, że zgodnie z art. 124 ust. 1b u.g.n. zakres uzgodnienia został celowo ograniczony jedynie do określonych zagadnień, w związku z czym jako nieuprawnione należy ocenić jego rozciąganie także na ocenę dopuszczalność zastosowania w sprawie art. 124 u.g.n. pod kątem innych kryteriów niż określone w art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r., które zgodnie z treścią wskazanego przepisu nie obejmują kwestii istnienia umowy pomiędzy inwestorem a właścicielem nieruchomości. Stanowisko skarżącego kasacyjnie prowadzi w istocie do utożsamienia pojęcia „zakres urządzeń łączności publicznej” z całym postępowaniem o ograniczenie sposobu korzystania z nieruchomości, czego jednak zarówno z uwagi na literalną treść art. 124 ust. 1b u.g.n. jak i istotę instytucji opisanej w art. 106 k.p.a. – z założenia ograniczonej jedynie do wyspecjalizowanej problematyki wymagającej szczególnej wiedzy, a nie całego przedmiotu sprawy – nie można zaakceptować. Żaden przepis prawa powszechnie obowiązującego nie przewiduje dla Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej jakichkolwiek kompetencji co do oceny legalności robót budowlanych i wywodzenia z niej określonych skutków. Co więcej, z uwagi na treść art. 192 ust. 1 p.t. nie sposób uznać skarżącego kasacyjnie za organ posiadający wiedzę specjalistyczną w zakresie regulowanym przepisami u.g.n. Mając to na uwadze i zważywszy nadto, że żaden przepis nie przekazał wprost do uzgodnienia Prezesowi Urzędu Komunikacji Elektronicznej kwestii oceny okoliczności związanych z dopuszczalnością ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie art. 124 u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 i 7 ww. ustawy w sytuacji zrealizowania inwestycji bez zgody właścicieli, uznać należy, że zgodnie z wolą ustawodawcy oceny tej dokonuje organ prowadzący postępowanie o ograniczenie sposobu korzystania z nieruchomości – w rozpoznawanej sprawie Starosta Z. To ten organ będzie musiał ocenić, czy w sytuacji, gdy inwestor umieścił na nieruchomości urządzenia infrastruktury telekomunikacyjnej, pomimo że nie uzyskał zgody zobowiązanych do zapewnienia dostępu, to tym samym nie nabył uprawnień, o których mowa w art. 33 ustawy z 7 maja 2010 r. i co za tym idzie nie będzie mógł takich uprawnień nabyć na drodze postępowania administracyjnego po zrealizowaniu inwestycji. Nie sposób zatem przyjąć – jak wywodzi skarżący kasacyjnie – że w zakresie uzgodnienia z art. 124 ust. 1b u.g.n. mieszczą się wszystkie kwestie związane z postępowaniem dotyczącym wydania decyzji w przedmiocie ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości, o ile tylko ograniczenie to ma nastąpić ze względu na instalację bądź konserwację urządzeń łączności publicznej.

Konkludując, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej jest na podstawie art. 124 ust. 1b u.g.n. w zw. z art. 33 ust. 1 ustawy z 7 maja 2010 r. uprawniony do oceny dopuszczalności i zasadności ingerencji w prawo własności, ale wyłącznie z punktu widzenia przepisów Prawa telekomunikacyjnego oraz ustawy z 7 maja 2010 r., a zatem z wyłączeniem art. 124 u.g.n. Ocena okoliczności związanych z dopuszczalnością ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie art. 124 u.g.n. w związku z art. 33 ust. 1 i 7 ww. ustawy z uwagi na brak umowy pomiędzy inwestorem a właścicielem nieruchomości przekracza kompetencje organu uzgodnieniowego (tak również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2025 r., I OSK 1513/22).

Wobec powyższego zarzuty skargi kasacyjnej należy ocenić jako niezasadne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dokonał prawidłowej wykładni pojęcia „zakres urządzeń łączności publicznej” i trafnie ocenił, że nie mieszczą się w nim kwestie dotyczące dopuszczalności wydania w sytuacji jaka wystąpiła w sprawie decyzji przewidzianej w art. 124 ust. 1 u.g.n. Wykładnia zaprezentowana przez skarżącego kasacyjnie ma charakter rozszerzający i prowadzi do przyznania organowi administracji publicznej kompetencji, która nie została przewidziana w ustawie, czego w demokratycznym państwie prawnym nie można zaakceptować. Dodać należy, że treść pojęcia „urządzenia łączności publicznej” nie była w sprawie sporna i nie budzi wątpliwości, że mieszczą się w nim urządzenia telekomunikacyjne, kanalizacja kablowa czy też kable telekomunikacyjne. Niezasadne jest jednak wyprowadzanie z tego wniosku, że zakres uzgodnienia przewidziany w art. 124 ust. 1b u.g.n. obejmuje dopuszczalność wydania w sprawie decyzji co do ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości. Stąd też zbędne było szczegółowe odnoszenie się do tego zagadnienia, gdyż pozostaje ono bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Mając na uwadze dokonaną wykładnię art. 124 ust. 1b u.g.n. bezprzedmiotowe było również odnoszenie się przez Sąd pierwszej instancji do postępowania głównego, prowadzonego przez Starostę Z., gdyż wykracza to poza przedmiot sprawy. Nie ma w sprawie znaczenia fakt, w jakim zakresie Starosta Z. przekazał projekt decyzji do uzgodnienia, organ uzgadniający nie mógł bowiem w ten sposób otrzymać kompetencji nieprzyznanej w ustawie, a zatem zobowiązany był ustalić, w jakim zakresie przekazany projekt decyzji wykraczał poza pojęcie „zakres urządzeń łączności publicznej” i w tym zakresie postępowanie umorzyć.

Całkowicie niezasadne są wywody skarżącego kasacyjnie co do art. 135 p.p.s.a., niezależnie bowiem od ewentualnego umieszczenia w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku niedokładnych sformułowań, nie budzi żadnych wątpliwości że zgodnie z powyższym przepisem Sąd pierwszej instancji był uprawniony do uchylenia także postanowienia wydanego w postępowaniu I instancji zaś motyw takiego

orzeczenia wynika jednoznacznie z dokonanej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wykładni art. 124 ust. 1b u.g.n. Również wskazania co do dalszego postępowania zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie budzą wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego, w świetle dokonanych w nim rozważań pozwalają bowiem ustalić, w jakim zakresie dokonane w sprawie uzgodnienie przekroczyło kompetencje organu uzgodnieniowego, co samo z siebie pozwala powziąć wiedzę co do kierunku ponownego procedowania w sprawie.

W kontekście zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. należy jeszcze podkreślić, że przepis ten ma charakter techniczny i – jako taki przepis – określa jedynie elementy powinno zawierać uzasadnienie wyroku, wymieniając w tym zakresie: zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie, ponadto jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania.

Przepis ten zasadniczo może zostać naruszony w dwóch przypadkach: gdy uzasadnienie wyroku nie zawiera wszystkich elementów, wymienionych w tym przepisie i gdy w ramach przedstawienia stanu sprawy, wojewódzki sąd administracyjny nie wskaże, jaki stan faktyczny i dlaczego przyjął za podstawę orzekania (por. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 lutego 2010 r., II FPS 8/09), przy czym stosownie do art. 174 pkt 2 p.p.s.a., naruszenie to musi być na tyle istotne, aby mogło mieć wpływ na wynik sprawy. Z uwagi na powyższe, w orzecznictwie przyjmuje się, że to możliwość kontroli instancyjnej wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, tj. możliwość dokonania jednoznacznej rekonstrukcji podstawy rozstrzygnięcia, a zatem ustalenia przesłanek, którymi kierował się Sąd pierwszej instancji podejmując zaskarżone orzeczenie, wyznacza granicę skuteczności zarzutu naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2023 r., III OSK 2943/21). Nadto zważyć należy, że wskazany przepis nie nakłada na sąd obowiązku szczegółowego odnoszenia się do wszystkich wymienionych w skardze zarzutów, a jedynie do tych, które miały znaczenie dla sprawy. Brak odniesienia się przez WSA do niektórych zarzutów skargi lub pominięcie w rozważaniach niektórych elementów stanu faktycznego sprawy, nie stanowi podstawy do uznania, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem art. 141 § 4 p.p.s.a. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 września 2017 r., I GSK 1329/15).

Analiza uzasadnienia zaskarżonego wyroku prowadzi do wniosku, że zawiera ono wszystkie niezbędne elementy, o których mowa w art. 141 § 4 p.p.s.a., a przedstawiony w nim wywód prawny w toku kontroli instancyjnej pozwala na ocenę, jakie znaczenie Sąd pierwszej instancji nadał zastosowanym

normom prawnym i co stanowiło podstawę prawną rozstrzygnięcia zawartego w sentencji. Tym samym zaskarżony wyrok poddaje się kontroli instancyjnej oraz umożliwia merytoryczną polemikę ze stanowiskiem WSA, co jest potwierdzone również przez fakt postawienia w skardze kasacyjnej także innych zarzutów. Można podzielić stanowisko skarżącego kasacyjnie, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku oraz wskazania co do dalszego postępowania nie są bardzo rozbudowane, nie uniemożliwia to jednak kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że zarzutem naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie można zwalczać prawidłowości stanowiska Sądu pierwszej instancji, ani co do stanu faktycznego ani co do oceny prawnej.

Naczelny Sąd Administracyjny jako zbędne ocenił szczegółowe odnośzenie się do pozostałych zarzutów procesowych, które sprowadzają się do wskazania na niezasadne uchylenie zaskarżonych w sprawie postanowień, pomimo że nie naruszały one prawa w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. W świetle przedstawionych rozważań stanowisko skarżącego kasacyjnie nie jest w tym zakresie prawidłowe.

Z tych względów skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, podlegała oddaleniu i dlatego na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w pkt 1 sentencji wyroku.

O zwrocie kosztów w pkt 2 sentencji wyroku orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 2 lit. a/ rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935 ze zm.).

29

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 9 września 2025 r.
(I FSK 855/22)

Przewodniczący: sędzia NSA Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)
Sędziowie NSA: Marek Kołaczek, Artur Mudrecki

Artykuł 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 86a ust. 4 pkt 2 i art. 86a ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.) należy rozumieć w ten sposób, że pojazdy

samochodowe, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, uznaje się za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, niezależnie od możliwości wykorzystania ich dla celów prywatnych. Możliwość taką, w przypadku tych pojazdów, uznano – z uwagi na ich konstrukcję utrudniającą korzystanie z nich w innym celu niż gospodarczy – za nieistotną dla prawa pełnego odliczenia VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zasadność skargi kasacyjnej T. sp. z o.o. w G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 lutego 2022 r. w sprawie ze skargi T. sp. z o.o. w G. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 marca 2021 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.625.2020.1.PM w przedmiocie podatku od towarów i usług i na podstawie art. 188 oraz art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259) uchylił zaskarżony wyrok oraz uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także – na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 powyższej ustawy – zasądził od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz T. sp. z o.o. w G. jeden tysiąc dwieście pięćdziesiąt siedem złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania za obie instancje.

Z u z a s a d n i e n i a

Zaskarżonym wyrokiem z 4 lutego 2022 r., I SA/Po 499/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA), oddalił skargę T. sp. z o.o. z siedzibą w G. (dalej: spółka, skarżąca albo wnioskodawca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS albo organ interpretacyjny) z 15 marca 2021 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Skarżąca spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z użytkowaniem i eksploatacją samochodu.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Spółka jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od całości swoich dochodów oraz jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT. Spółka prowadzi działalność w zakresie robót

budowlanych związanych z działalnością serwisową i budową sieci światłowodowych. Działalność w tym zakresie prowadzona jest w oparciu o zorganizowaną część przedsiębiorstwa, która została wniesiona do spółki jako wkład niepieniężny. Kwestia kwalifikacji przedmiotu wkładu jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie jest przedmiotem wniosku, ma na celu wyłącznie prezentację stanu faktycznego.

Do prowadzonej działalności gospodarczej spółka wykorzystuje samochód ciężarowy marki Fiat Doblo. Samochód ten był przedmiotem wskazanego wyżej wkładu niepieniężnego do spółki w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przed dokonaniem wkładu niepieniężnego w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wyżej wskazany samochód został nabyty przez wnoszącego wkład w dniu 25 listopada 2014 r., a następnie zarejestrowany w dniu 27 listopada 2014 r. na podstawie między innymi faktury VAT, która wpłynęła do wnoszącego wkład w dniu 26 listopada 2014 r. Zarówno przed dokonaniem wkładu – wnoszący wkład, jak również po dokonaniu wkładu – obecnie, spółka wykorzystuje samochód wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Wnoszący wkład dokonał pełnego (100%) odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup samochodu oraz przez cały okres użytkowania samochodu dokonywał odliczenia 100% VAT zawartego w fakturach potwierdzających nabycie paliwa oraz wydatków eksploatacyjnych związanych z używaniem tego pojazdu do działalności gospodarczej. Analogicznie, obecnie spółka dokonuje odliczenia 100% VAT zawartego w fakturach potwierdzających nabycie paliwa oraz wydatków eksploatacyjnych związanych z używaniem tego pojazdu do działalności gospodarczej. Wnoszący wkład na podstawie badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów uzyskał zaświadczenie, o którym mowa w art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.t.u.) w styczniu 2018 r., na podstawie którego dokonano odpowiedniego wpisu w dowodzie rejestracyjnym w dniu 23 stycznia 2018 r. Jednocześnie, w samochodzie nie zostały wprowadzone żadne zmiany, w wyniku których pojazd nie spełniałby wymagań, o których mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lub 2 u.p.t.u.

Pojazd służy do wykonywania obowiązków i zadań służbowych w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę na terenie całej Polski, a której zakres przedstawiono na wstępie stanu faktycznego wniosku. Z uwagi na zadaniowy tryb pracy istnieje możliwość, że pracownik, któremu powierzono samochód udostępni ten pojazd innemu pracownikowi do wykonywania innych zadań służbowych, czego nie można wykluczyć i jest to związane z charakterem powierzonych do wykonania prac. Mając na uwadze powyższe,

zasadniczo samochód został powierzony pracownikowi (pracownikom) spółki w celu realizacji obowiązków służbowych, wchodzących w zakres prowadzonej przez spółkę opodatkowanej VAT działalności gospodarczej. Możliwe jest wykorzystanie samochodu przez pracownika dla celów osobistych. Jednakże, wykorzystanie to nie ma decydującego charakteru, a zasadniczym celem przekazania samochodu jest wykonywanie zadań służbowych. W szczególności, możliwość wykorzystania samochodu dla celów prywatnych nie ma znaczenia dla możliwości pełnego odliczenia podatku naliczonego, gdyż zgodnie z przepisami u.p.t.u. pojazd powinien być uważany za wyłącznie wykorzystywany do działalności gospodarczej, z uwagi na treść art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u., gdzie wskazuje się, że pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika jeżeli konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, co w niniejszej sprawie występuje.

W związku z możliwością wykorzystania samochodu dla celów prywatnych, spółka zwiększa pracownikowi wartość przychodu ze stosunku pracy na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wnioskodawca nie nadzoruje w sposób szczególny używania samochodu wyłącznie dla działalności gospodarczej pracownika, gdyż taki obowiązek nie wynika z przepisów u.p.t.u. Samochód został przekazany w celu realizacji obowiązków służbowych pracownika i jest on w tym celu faktycznie wykorzystywany, co potwierdza fakt, że pojazd cały czas jest w ruchu lub na obiektach (miejscach, gdzie pracownik wykonuje swoją pracę).

W rezultacie – użycie samochodu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. W godzinach pracy pojazd znajduje się na obiektach lub pod budynkiem spółki. Po godzinach pracy pojazd jest parkowany przeważnie w okolicy miejsca zamieszkania pracownika, np. pod domem pracownika. Spowodowane jest to tym, że charakter pracy, to jest świadczenie przez spółkę usług serwisowania i budowlanych oraz wyjazdy służbowe, wymagają, aby pojazd był w stałym dysponowaniu przez pracownika. Często bowiem zdarza się tak, że pracownik rano wyjeżdża na obiekt, który znajduje się w przeciwnym kierunku niż siedziba spółki i w związku z tym – poprzedniego dnia następuje załadunek sprzętu i materiału, aby następnego dnia wyjechać bezpośrednio i bez zbędnej zwłoki na obiekt.

W rezultacie – fakt parkowania samochodu w okolicy miejsca zamieszkania pracownika nie jest dokonywany w celu zapewnienia jego osobistych potrzeb, a w celu efektywnego wykonywania powierzonych mu obowiązków. Ewidencja przebiegu pojazdu dla samochodu, o którym mowa we wniosku nie jest prowadzona.

W związku z powyższym opisem zapytano, czy w przedstawionym stanie faktycznym, w stosunku do wydatków związanych z użytkowaniem i eksploatacją samochodu, spółce przysługuje prawo do odliczenia całego naliczonego podatku od towarów i usług?

Zdaniem spółki, spełnienie przez wnoszącego wkład wymagań określonych w art. 86a ust. 10 pkt 1 u.p.t.u., w dniu 23 stycznia 2018 r., obecnie daje spółce prawo do odliczenia całego naliczonego podatku od towarów i usług (100%) od wydatków związanych z użytkowaniem i eksploatacją samochodu.

Dyrektor KIS w dniu 15 marca 2021 r. wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe.

W ocenie organu – w przypadku wykorzystania pojazdu (również konstrukcyjnie przeznaczonego do działalności gospodarczej) do celów mieszanych, spółce nie przysługiwało pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do wydatków związanych z jego użytkowaniem i eksploatacją. Zdaniem organu opisany pojazd służy nie tylko do wykonywania obowiązków i zadań służbowych w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Organ podkreślił, że w związku z tym, że istnieje możliwość parkowania pod domem pracownika jak i wykorzystania pojazdu przez pracownika dla celów osobistych (cele prywatne) – spółka zwiększa pracownikowi wartość przychodu ze stosunku pracy na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. W takim przypadku samochód pomimo jego konstrukcyjnego przeznaczenia do działalności gospodarczej będzie wykorzystywany do tzw. celów mieszanych i to w istotnym zakresie poza działalnością gospodarczą. Zdaniem organu opis sprawy wskazuje również na to, że pojazd jest przekazany nieodpłatnie pracownikowi.

Sąd pierwszej instancji przyznał rację organowi, że z opisu stanu faktycznego wynika, że przedmiotowy pojazd służy nie tylko do wykonywania obowiązków i zadań służbowych w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Spółka bowiem od początku zakłada, że pojazd będzie wykorzystywany do celów prywatnych przez pracowników. Pojazd – jako środek trwały – został powierzony, na podstawie protokołu przekazania, wybranemu pracownikowi i jest on na stanie powierzonego mu mienia spółki. Nie istnieją przy tym obiektywne okoliczności potwierdzające brak możliwości wykorzystania pojazdu do celów osobistych pracowników. W związku z możliwością wykorzystania samochodu dla celów prywatnych, spółka zwiększa pracownikowi wartość przychodu ze stosunku pracy na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z powyższego wynika, że skarżąca spółka we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej wprost wskazała, że samochody służbowe będą wykorzystywane na cele prywatne. Zdaniem Sądu nawet sporadyczny, odpłatny

sposób korzystania z samochodu służbowego przez pracowników skutkuje tym, że nie można uznać, że pojazd wykorzystywany jest wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. A zatem, przedmiotowy pojazd, pomimo jego konstrukcyjnego przeznaczenia wyłącznie do działalności gospodarczej będzie wykorzystywany do tzw. celów mieszanych i to w istotnym zakresie poza działalnością gospodarczą.

W sytuacji gdy podatnicy wykorzystują pojazdy samochodowe do czynności mieszanych, to na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ u.p.t.u., nie jest spełniony warunek wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej, która daje pełne prawo odliczenia VAT.

Sąd nie podzielił stanowiska skarżącej, że w świetle przepisu art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u., gdy konstrukcja pojazdu powoduje, że jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, to użycie takiego pojazdu należy zawsze traktować jako nieistotne. Kluczowe jest bowiem ustalenie, czy faktycznie użycie tego pojazdu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Przedstawiony w niniejszej sprawie stan faktyczny, na to nie wskazuje. Jak wynika z opisu stanu faktycznego – przedmiotowy pojazd ma być wykorzystywany przez pracownika także na cele osobiste, i to w istotnym zakresie. W związku z możliwością wykorzystania samochodu dla celów prywatnych, spółka zwiększa bowiem pracownikowi wartość przychodu ze stosunku pracy na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Okoliczność ta, w ocenie Sądu, uniemożliwia przyjęcie stanowiska, że konstrukcja pojazdu powoduje, że jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Opis sprawy wskazuje także, że pojazd jest przekazany nieodpłatnie pracownikowi.

W ocenie Sądu, brak jest uzasadnienia dla stanowiska spółki, że regulacje u.p.t.u., nie uzależniają możliwości stosowania pełnego odliczenia VAT od wydatków na samochody, o których mowa w art. 86a ust. 10 pkt w zw. z art. 86a ust. 9 pkt 2 i w zw. z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u., od sposobu ich wykorzystywania przez pracowników spółki, tj. do celów mieszanych oraz sposobu rozliczeń z pracownikami z tego tytułu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym stanie rzeczy, Sąd na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), skargę oddalił.

Skarżąca spółka wniosła skargę od wyroku Sądu pierwszej instancji, zaskarżając ten wyrok w całości i zarzucając naruszenie:

1. przepisów materialnego prawa podatkowego, tj.:

– art. 86a ust. 9 pkt 2 w zw. z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ oraz z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u. poprzez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji nieprawidłowe

uznanie, że z powodu możliwości wykorzystywania przez pracownika samochodu, o którym mowa w art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u. do celów osobistych, skarżąca nie ma prawa do pełnego odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z użytkowaniem tego samochodu; podczas gdy prawidłowa wykładnia tych przepisów powinna prowadzić do uznania, że z tytułu wydatków związanych z użytkowaniem samochodu wymienionego w art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u. także w przypadku wykorzystywania samochodu do tzw. celów mieszanych, z uwagi że jego wykorzystywanie do celów prywatnych pracowników ze względu na konstrukcję samochodu jest nieistotne, do pełnego odliczenia VAT;

2. przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

– art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1 i § 3, art. 14c § 1 i § 2 oraz art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p. poprzez oddalenie skargi z uwagi na dokonanie błędnej oceny stanu faktycznego przedstawionego przez skarżącą we wniosku i uznanie, że samochód będzie wykorzystywany do tzw. celów mieszanych i to w istotnym zakresie poza działalnością gospodarczą, podczas gdy w stanie faktycznym sprawy zostało wskazane, że możliwe jest wykorzystanie samochodu przez pracowników dla celów osobistych, jednakże wykorzystanie to nie ma decydującego charakteru, a zasadniczym celem przekazania samochodu jest wykonywanie zadań służbowych związanych z działalnością opodatkowaną VAT;

– art. 134 p.p.s.a. oraz z art. 14b § 3 i 14c § 1 o.p. poprzez rozszerzenie przez WSA stanu faktycznego przedstawionego przez skarżącą we wniosku o interpretację o okoliczności niewynikające z omawianego wniosku, tj. nieuprawnione przyjęcie, że przedmiotowy pojazd będzie wykorzystywany do tzw. celów mieszanych i to w istotnym zakresie poza działalnością gospodarczą, a tym samym wykroczenie przez WSA poza granice przedmiotowej sprawy;

– art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez wadliwe i niepełne uzasadnienie zaskarżonego wyroku w celu uzasadnienia stanowiska WSA, wyrażające się poprzez odwołanie się przez WSA do orzecznictwa sądów administracyjnych, wydawanych w odmiennych stanach faktycznych niż będące przedmiotem niniejszej sprawy tj. wydawanych w sprawach, w których konstrukcja pojazdów nie wykluczała ich użycia do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub nie powodowała, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą było nieistotne, podczas gdy w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z takim właśnie pojazdem samochodowym (tj. spełniającym warunki określone w art. 86a ust. 9 pkt 2 w zw. z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u.).

Mając powyższe na uwadze, spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy. Ewentualnie – uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Poznaniu.

W każdym z dwóch przypadków spółka wniosła o zasądzenie kosztów postępowania według norm prawem przepisanych, w tym kosztów wynagrodzenia doradcy podatkowego.

Dyrektor KIS w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniosł o oddalenie tej skargi i zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie z uwagi na zasadność zarzutu naruszenia art. 86a ust. 9 pkt 2 w związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ oraz z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u.

W sprawie poza sporem jest, że przedmiotowy samochód Fiat Doblo jest pojazdem, który – zgodnie z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u. – jest pojazdem samochodowym, którego konstrukcja wyklucza jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Ponadto zgodnie z art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u. jest to pojazd samochodowy, inny niż osobowy, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielone elementy pojazdu. Na podstawie badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów uzyskał zaświadczenie, o którym mowa w art. 86a ust. 10 pkt 1 u.p.t.u., na podstawie którego dokonano odpowiedniego wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Z dowodu rejestracyjnego oraz karty pojazdu, wynika, że pojazd posiada 2 miejsca (siedzenia), łącznie z miejscem dla kierowcy, a dopuszczalna ładowność pojazdu wynosi 1005 kg.

Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku zaakceptował stanowisko organu, że – co do zasady – w przypadku wykorzystania pojazdu (również konstrukcyjnie przeznaczonego do działalności gospodarczej) do celów mieszanych, wnioskodawcy nie przysługiwało pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do wydatków związanych z użytkowaniem i eksploatacją samochodu.

Powyższe stanowisko Sądu i organu jest wadliwe z uwagi na błędną wykładnię art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u.

Od dnia 1 kwietnia 2014 r. obowiązują nowe zasady odliczania i rozliczania na gruncie podatku VAT wszystkich wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony.

Podstawą wprowadzanych zmian jest przede wszystkim decyzja wykonawcza Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a/

i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013, str. 51; dalej: dyrektywa VAT), której terminy stosowania są sukcesywnie przedłużane.

Obowiązująca od 1 kwietnia 2014 r. regulacja opiera się na założeniu, że każdy pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony – ze względu na swoje cechy konstrukcyjne – służy, co do zasady, użytkowi „mieszanemu”, a zatem wszystkie wydatki z nim związane podlegają ograniczeniu w odliczaniu do 50%.

Jednak w art. 86a ust. 3 u.p.t.u. określono wyjątki od tej reguły. W art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ u.p.t.u. wskazano, że reguła odliczenia podatku w 50% nie ma zastosowania, gdy pojazdy samochodowe są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Natomiast w art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u. stwierdzono, że za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika uznaje się pojazdy samochodowe, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Ponieważ, jak już wskazano, w okolicznościach tej sprawy nie jest sporne, że przedmiotowy pojazd, spełnia warunki z art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u., oznacza to, że zalicza się on do pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u.

Uważa się go zatem za samochód należący do grupy pojazdów wyłącznie wykorzystywanych do działalności gospodarczej podatnika, gdyż konstrukcja tych pojazdów:

- wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

W przypadku tej grupy pojazdów, odstąpiono od zasady odliczenia 50%, przyjmując że z uwagi na ich konstrukcję są one pojazdami wyłącznie wykorzystywanymi do działalności gospodarczej podatnika, gdyż ich konstrukcja wyklucza całkowicie ich użycie do innych celów lub – gdy użycie takie jest jednak możliwe – użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

W tym przypadku przyjęto zatem uproszczenie polegające na założeniu, że z uwagi na swoją konstrukcję pojazdy te wykorzystywane są wyłącznie

do działalności gospodarczej podatnika, a ewentualne użycie ich do innych celów uznano – z uwagi na ich konstrukcję utrudniającą korzystanie z nich w innym celu niż gospodarczy – za nieistotne.

Bez znaczenia zatem dla prawa do odliczenia podatku od wydatków związanych z tym pojazdem jest wskazana przez wnioskodawcę możliwość wykorzystania samochodu przez pracownika dla celów osobistych, z zastrzeżeniem że wykorzystanie to nie ma decydującego charakteru, gdyż zasadniczym celem przekazania samochodu pracownikowi jest wykonywanie zadań służbowych.

Przyjęta w tej sprawie przez organ koncepcja niweczyłaby znaczenie normy art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u., gdyż oznaczałoby to, że również w przypadku pojazdów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, aby uznać je za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, musiałaby zostać spełnione warunki z art. 86a ust. 4 pkt 1 u.p.t.u., tzn. podatnik musiałby wykazać, że sposób wykorzystywania tych pojazdów, zwłaszcza określony w ustalonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Tymczasem norma art. 86 ust. 4 u.p.t.u., określone w niej warunki uznawania pojazdów samochodowych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, traktuje rozdzielnie, co oznacza, że do pojazdów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, nie stosuje się wymogów z punktu 1, które odnoszą się do pojazdów innych niż te, o których mowa w punkcie 2.

Reasumując, art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 86a ust. 4 pkt 2 i art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u. należy rozumieć w ten sposób, że pojazdy samochodowe, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, uznaje się za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, niezależnie od możliwości wykorzystania ich dla celów prywatnych. Możliwość taką, w przypadku tych pojazdów, uznano bowiem – z uwagi na ich konstrukcję utrudniającą korzystanie z nich w innym celu niż gospodarczy – za nieistotną dla prawa pełnego odliczenia VAT.

Zuwagi na zasadność zarzutu naruszenia art. 86a ust. 9 pkt 2 w związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ oraz z art. 86a ust. 4 pkt 2 u.p.t.u., za bezprzedmiotowe należy odnosić się do pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej.

W sytuacji stwierdzenia w niniejszej sprawie, że wyrokiem Sądu pierwszej instancji zaakceptowano naruszenie w postępowaniu podatkowym prawa

materialnego, Naczelny Sąd Administracyjny z przedstawionych powodów na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok i rozpoznając skargę – na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a – uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora KIS, jako naruszającą przepisy art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a/ w związku z art. 86a ust. 4 pkt 2 i art. 86a ust. 9 pkt 2 u.p.t.u.

Wydając ponowną interpretację w tej sprawie organ obowiązany jest zastosować przedstawioną w tym wyroku wykładnię ww. przepisów.

O kosztach postępowania za obie instancje orzeczono na podstawie art. 200 i art. 203 pkt 1 p.p.s.a.

30

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 12 września 2025 r.
(I OSK 2775/23)

Przewodniczący: sędzia NSA Maciej Dybowski

Sędziowie: del. WSA Maria Grzymiśławska-Cybulska (sprawozdawca), NSA Marek Stojanowski

Formalne potwierdzenie ustania zarządu leśnego nad nieruchomością, która zmieniła swój charakter, następuje w formie decyzji administracyjnej, a podstawę prawną do jej wydania stanowi art. 46 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344).

Naczelny Sąd Administracyjny o d d a l i ł na podstawie art. 184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) skargę kasacyjną Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe Nadleśnictwo Bircza od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 28 czerwca 2023 r. w sprawie ze skargi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe Nadleśnictwo Bircza na decyzję Wojewody Podkarpackiego z dnia 28 października 2022 r., nr N-VI.7581.7.2022 w przedmiocie wygaśnięcia trwałego zarządu oraz – na podstawie art. 156 § 3 w związku z art. 156 § 1 wskazanej wyżej ustawy – s p r o s t o w a ł oczywistą omyłkę w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) wyrokiem z 28 czerwca 2023 r., II SA/Rz 79/23, oddalił skargę Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe Nadleśnictwo Bircza na decyzję Wojewody Podkarpackiego z 28 października 2022 r., nr N-V.7581.7.2022 w przedmiocie wygaśnięcia trwałego zarządu.

Skargę kasacyjną od wyroku złożyło Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Bircza zarzucając Sądowi pierwszej instancji, na podstawie art. 173 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), naruszenie przepisów postępowania, których uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.

– art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1c w zw. art. 1, art. 3 § 1 p.p.s.a., poprzez nierozpoznanie istoty sprawy: poprzez pominięcie głównych, istotnych zarzutów skargi poprzez nierozpoznanie wszystkich zarzutów podniesionych w skardze, w szczególności w zakresie wadliwego zastosowania art. 46 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.; dalej: u.g.n.), art. 46 u.g.n. w zw. z art. 199 ust. 2 u.g.n., niedostrzeżenia, że w wyniku postępowania organy pierwszej, jak i drugiej instancji naruszyły normy art. 7, art. 8, art. 10, art. 77 § 1 oraz art. 80 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.; dalej: k.p.a.), art. 28 k.p.a., poprzez ograniczenie postępowania do pojęć zarządu i trwałego zarządu w rozumieniu ustawy o gospodarce nieruchomościami, obowiązującej od 1 stycznia 1998 roku, z powołaniem się na przepis art. 199 ust. 2 u.g.n. w oderwaniu od statusu skarżącego, przekształceń w zakresie prawa do posiadanego mienia przez skarżącego na dzień wejścia w życie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2023 r. poz. 1356; dalej: u.o.l.), tj. na 1 stycznia 1992 r. w związku z treścią art. 75 i 76 u.o.l., art. 6 ust. 2 lit. a/ ustawy z 20 grudnia 1949 r. o państwowym gospodarstwie leśnym, poprzez powoływanie się na nieistniejącą w ogóle w prawodawstwie PRL ustawę o lasach z 1985 r.;

– art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez niewskazanie w uzasadnieniu wyroku związanego przedstawienia stanu sprawy, a w szczególności zarzutów podniesionych w skardze, poprzez niewyjaśnienie, zupełne pominięcie w uzasadnieniu zakarżanego wyroku podstawy i przyczyn nierozpoznania zarzutów w zakresie naruszenia przepisów art. 46 u.g.n. art. 32, art. 75, 76 u.o.l. poprzez niewskazanie przez WSA w uzasadnieniu podstawy i formy zarządu sprawowanego przez skarżącego jako jednostki organizacyjnej Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (dalej: PGL LP albo Lasy Państwowe), do czego WSA

był obowiązany treścią art. 141 § 4 p.p.s.a, poprzez niewskazanie przez WSA w uzasadnieniu *de facto* podstawy prawnej rozstrzygnięcia, poza odwołaniem się bez związku ze skargą tylko i wyłącznie do definicji lasu zawartej w art. 3, ale tylko w jednej z części uregulowania;

– art. 151 p.p.s.a., poprzez oddalenie skargi, w stanie faktycznym i prawnym, w sytuacji gdy zaskarżona decyzja w sposób rażąco naruszyła prawo materialne, prawo postępowania w sposób mający wpływ na wynik sprawy, co najmniej przy zaistnieniu przesłanek z art. 145 § 1 pkt 1a i 1c;

Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucono zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów prawa materialnego przez ich wadliwe zastosowanie, tj.:

– art. 46 ust. 1, ust. 2 pkt 6 u.g.n. poprzez jego błędne zastosowanie polegające na nieuprawnionym przyjęciu, że w odniesieniu do działek nr (...) o pow. 3,4995 ha, objętej księgą wieczystą nr (...), obręb (...), (...) o pow. 6,5722 ha, (...) o pow. 8,8989 ha, (...) o pow. 2,3157 ha, oraz działki nr (...) o pow. 4,0291 ha (...), objętej księgą wieczystą nr (...) sprawowany jest trwały zarząd w oparciu o ustawę o gospodarce nieruchomościami, a nie na podstawie przepisów u.o.l. co dało podstawę do wygaszenia zarządu, poprzez wadliwe zastosowanie art. 46 w zw. z art. 199 ust. 2 u.g.n. ust. 1, ust. 2 poprzez niedostrzeżenie, że zarząd Lasów Państwowych jest instytucją mającą swoje umocowanie w ustawie o lasach;

– art. 199 ust. 2 u.g.n. w zw. z art. 2 pkt 3 u.g.n. poprzez uznanie, że przepisy przejściowe do u.g.n. obowiązujące od 1 stycznia 1998 r. przekształciły zarząd PGL LP wprowadzony u.o.l. od 1 stycznia 1992 r. w trwały zarząd w oparciu o ustawę, która nie miała nigdy zastosowania do PGL LP;

– art. 75 i 76 ustawy o lasach w związku z art. 6 ust. 2 lit. a/ ustawy z dnia 20 grudnia 1949 r. o państwowym gospodarstwie leśnym (Dz.U. Nr 63, poz. 494 ze zm.) poprzez niedostrzeżenie przez WSA w Rzeszowie, że do czasu wejścia w życie od 1 stycznia 1992 r. ustawy o lasach majątkiem lasów państwowych administrowały przedsiębiorstwa lasów państwowych, posiadające własną osobowość prawną, i że z dniem 1 stycznia 1992 r. w oparciu o art. 75 u.o.l. Okręgowe zarządy lasów państwowych, utworzone na podstawie art. 6 ust. 2 lit. a/ o państwowym gospodarstwie leśnym, stają się regionalnymi dyrekcjami Lasów Państwowych, a nadleśnictwa – nadleśnictwami w rozumieniu ustawy oraz że mienie okręgowych zarządów lasów państwowych staje się odpowiednio mieniem zarządzanym przez regionalne dyrekcje Lasów Państwowych i nadleśnictwa, a w oparciu o art. 76 u.o.l. prawa i zobowiązania, należące na podstawie dotychczasowych przepisów do organizacji gospodarczej skupiającej przedsiębiorstwa lasów państwowych pod nazwą Lasy Państwowe, stają się odpowiednio prawami i zobowiązaniami jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, o których mowa w art. 32 ust. 2, i tym samym zbędne stało się odwoływanie do art. 199 ust. 2 u.g.n.

– art. 24a, art. 24 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 514) w brzmieniu obowiązującym w 1995 i 1999 roku poprzez przyjęcie, że działki przekazane PGL LP Nadleśnictwu Bircza w oparciu o decyzję Kierownika Urzędu Rejonowego w Przemyślu z 29 listopada 1995 r. nr G.V.-6114-69/95 umowę Nr UM-08 z 25 lutego 1999 r. nie zostały przekazane w zarząd PGL LP, a *de facto* przeszły do zasobu nieruchomościami w rozumieniu przepisów, nieobowiązującej w dacie przekazania ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami odnoszącej się do oddawania nieruchomości w trwałą zarząd jednostkom organizacyjnym

– art. 2 pkt 3 u.g.n. poprzez nieprzyjęcie, że zapisy u.o.l. stanowią *lex specialis* wobec przepisów u.g.n., że u.o.l. zawiera rozdział 6a regulujący sprawy gospodarowania nieruchomościami, tym samym uznanie, za organami administracji publicznej, że cyt. „...właściwym organem – zgodnie z art. 11 ust. 1 u.g.n. z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów u.g.n. reprezentującym Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta, wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej – który może z urzędu wydać decyzję o wygaśnięciu trwałego zarządu w odniesieniu do nieruchomości lub jej części w razie stwierdzenia, że nieruchomość jest wykorzystywana niezgodnie z jej przeznaczeniem lub stała się zbędna na realizację zadań statutowych jednostki organizacyjnej” i niedostrzeżenie przez WSA, że tym „wyjątkiem” wynikającym z u.g.n. jest ustawa o lasach,

– art. 3, art. 4 ust. 1, ust. 3, art. 32 ust. 1, ust. 2 pkt 3, art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2a ustawy o lasach poprzez uznanie, że działki objęte przedmiotem postępowania nie znajdują się w zarządzie PGL LP Nadleśnictwa Bircza, a przeszły do zasobów poprzez pozbawienia prawa zarządu przez LP nad nieruchomościami przekazanymi także w oparciu o ustawę o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.

Żądaniem skargi kasacyjnej objęto uchylenie w całości zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 28 czerwca 2023 r., II SA/Rz 79/23, uchylenie w całości decyzji Wojewody Podkarpackiego z 28 października 2022 r., znak N-VI.7581.7.2022, decyzji Starosty Przemyskiego z 25 lipca 2022 r., znak G.IV.C.6824.2.2022, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania.

Wniesiono również o zasądzenie od Wojewody Podkarpackiego na rzecz skarżącego PGL LP Nadleśnictwa Bircza kosztów postępowania. Działając na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a. skarżący kasacyjnie zrzekł się rozpoznania sprawy na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługiwała na uwzględnienie, albowiem zaskarżony wyrok pomimo częściowo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu.

Przepis art. 193 zdanie drugie p.p.s.a. wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym wymogów dotyczących koniecznych elementów uzasadnienia wyroku, które przewidziano w art. 141 § 4 w zw. z art. 193 zdanie pierwsze p.p.s.a.

Naczelny Sąd Administracyjny nie przedstawia więc w uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę kasacyjną opisu ustaleń faktycznych i argumentacji prawnej podawanej przez organy administracji i Sąd pierwszej instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę tylko w granicach skargi kasacyjnej (art. 183 § 1 p.p.s.a.), z urzędu biorąc pod uwagę jedynie nieważność postępowania, co oznacza związanie przytoczonymi w skardze kasacyjnej jej podstawami, określonymi w art. 174 p.p.s.a. Wobec niestwierdzenia zaistnienia przesłanek nieważności postępowania, oceniając wyrok Sądu pierwszej instancji w ramach zarzutów zgłoszonych w skardze kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny uznał te zarzuty za niezasadne.

Zarzuty skargi kasacyjnej zostały podzielone na dwie główne kategorie: naruszenie przepisów postępowania i naruszenie przepisów prawa materialnego.

Zarzuty naruszenia przepisów postępowania koncentrują się na błędach proceduralnych, które zdaniem skarżącego Nadleśnictwa Bircza, miały istotny wpływ na wynik sprawy. Podniesiono nierozpoznanie istoty sprawy i pominięcie zarzutów skargi. Skarga kasacyjna zarzuca, że Sąd pierwszej instancji nie odniósł się do kluczowych argumentów, w tym do wadliwego zastosowania art. 46 u.g.n. oraz naruszenia norm k.p.a. (...).

Skarga kasacyjna swojej zasadności upatruje w braku podstaw prawnych do wydania zaskarżonych decyzji. Kierunek rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie zdeterminowany został przez przepisy prawa materialnego. Z tej też przyczyny to zasadność zarzutów naruszenia prawa materialnego została oceniona przez Sąd w pierwszej kolejności.

Skarga kasacyjna podnosiła, że zarząd Lasów Państwowych jest instytucją unormowaną w ustawie o lasach i jako taki, nie jest tożsamy z trwałym zarządem w rozumieniu u.g.n. Jednak, wbrew stanowisku skargi kasacyjnej, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie, dokonał prawidłowych ustaleń faktycznych dotyczących faktycznego wykorzystania terenu działek, i doszedł do trafnego wniosku, że na podstawie art. 46 u.g.n. można było wydać decyzję dotyczącą wygaśnięcia prawa zarządu Lasów Państwowych. Nietrafnie jednak zasadności skargi kasacyjnej upatruje się w naruszeniu art. 46 ust. 1, ust. 2 pkt 6 w zw. z art. 199 ust. 2 u.g.n., jak również art. 199 ust. 2 u.g.n. w zw. z art. 2 pkt 3 u.g.n.

Sporne działki zostały przekazane Lasom Państwowym – Nadleśnictwu Bircza nieodpłatnie w zarząd w drodze decyzji wydanej 29 listopada 1995 r. na podstawie art. 24 ust. 4 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz.U. z 1995 r. Nr 57, poz. 299) oraz w drodze umowy zawartej na podstawie art. 24 ust. 4a tej ustawy, w dniu 25 lutego 1999 r. Zarówno umowa, jak i decyzja dotyczyły nieodpłatnego przekazania w zarząd Lasom Państwowym – Nadleśnictwu Bircza gruntów wchodzących w skład Zasobu Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa – w celu ich zalesienia – przez Lasy Państwowe. Skarga kasacyjna akcentuje, że przepis art. 4 ust. 1 u.o.l. stanowi, że lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Odnosząc się do argumentacji skargi zaakcentować trzeba, że zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o lasach, zarząd stanowi formę władania nieruchomościami Skarbu Państwa, w ramach której Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną. Zarząd ten ma charakter publicznoprawny i jest ściśle związany z leśnym przeznaczeniem gruntu. Logiczną konsekwencją powyższego jest wniosek, iż utrata przez grunt statusu leśnego w ewidencji gruntów i budynków powoduje ustanie *ratio legis* sprawowania zarządu w trybie ustawy o lasach. Należy też zwrócić uwagę, że na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy o lasach w zarząd Lasów Państwowych (nadleśnictw) przekazuje się stanowiące własność Skarbu Państwa grunty przeznaczone do zalesienia miejscowych planach zagospodarowania przestrzennego lub w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

Ustawa o lasach, mimo wielokrotnych nowelizacji i precyzyjnych odesłań do ustawy o gospodarce nieruchomościami w innych materiach (art. 37a ust. 3, art. 37g ust. 2, art. 40a ust. 2 i ust. 5c), pomija kwestię trybu wygaszenia zarządu. Milczenie ustawodawcy w tym zakresie, co trafnie podnosi się w doktrynie (por. M. Wolanin /w:/ J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 8, 2023, art. 2.), może być postrzegane jako zamierzone zaniechanie. W literaturze przedmiotu wyrażane są wątpliwości co do możliwości wygaszenia zarządu leśnego (por. K. Leśkiewicz, „Przegląd Prawa Rolnego” 2021, nr 1, s. 129–146). Niemniej jednak, względy pewności i bezpieczeństwa obrotu prawnego, odczytywane w świetle wykładni celowościowej, prowadzą do jednoznacznego wniosku, że ustanie zarządu leśnego, wynikające ze zmiany charakteru nieruchomości, wymaga formalnego potwierdzenia w drodze decyzji administracyjnej. W konsekwencji, wobec braku autonomicznej regulacji w ustawie o lasach, za podstawę prawną wydania takiego aktu uznać należy, stosowany w drodze analogii, przepis art. 46 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Podsumowując – formalne potwierdzenie ustania

zarządu leśnego nad nieruchomością, która zmieniała swój charakter, musi nastąpić w formie decyzji administracyjnej, a podstawę prawną do jej wydania stanowi, stosowany *per analogiam* art. 46 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Niezasadne pozostają również pozostałe zarzuty naruszenia prawa materialnego, a w szczególności art. 46 w zw. z art. 199 ust. 2 u.g.n. w zw. z art. 2 pkt 3 u.g.n. Uprzedzając jednak zasadnicze wywoły w tej kwestii należy zaakcentować, że skarga kasacyjna nie jest pozbawiona wad. Przede wszystkim, odnosząc się do zarzutów naruszenia prawa materialnego, wadliwie skarga kasacyjna formułuje zarzuty naruszenia art. 75 i art. 76 ustawy o lasach w zw. z art. 6 ust. 2 lit. a/ ustawy z dnia 20 grudnia 1949 r. o państwowym gospodarstwie leśnym.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w skardze kasacyjnej nie wskazano jednoznacznie jakie jednostki redakcyjne przepisu art. 75 ustawy o lasach miałyby zostać naruszone w niniejszej sprawie. Tymczasem, przepis ten w dacie wydawania zaskarżonej decyzji dzielił się na trzy ustępy. Jednoznaczne sformułowanie stawianego zarzutu stanowi wymóg istotny, gdyż zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekając w granicach skargi kasacyjnej, granice te musi wywieść właśnie ze złożonego środka zaskarżenia. Naczelny Sąd Administracyjny nie może wyjść poza granice (zarzuty) skargi kasacyjnej i nie może zarzutów skargi kasacyjnej domniemywać. Na podstawie uzasadnienia skargi kasacyjnej nie sposób ustalić, w czym skarżąca kasacyjnie upatruje naruszenia przepisu art. 75 ustawy o lasach. Niezależnie od powyższego zarówno przepis art. 75, jak art. 76 ustawy o lasach zamieszczone są w rozdziale 10, tej ustawy pt. „Zmiany w przepisach obowiązujących oraz przepisy przejściowe i końcowe”. Strona skarżąca kasacyjnie odwołuje się do stanu prawnego z dnia 1 stycznia 1992 r. oraz przepisu art. 6 ust. 2 lit. a/ ustawy z dnia 20 grudnia 1949 r. o państwowym gospodarstwie leśnym (która uchylona została z dniem 1 stycznia 1992 r.), prowadząc wywód w całkowitym oderwaniu od faktu, że rozpoznawana sprawa dotyczy gruntów, które zostały oddane w zarząd decyzją z 1995 r. oraz przekazane w drodze umowy z 1999 r.

W kwestii zarzutu naruszenia przepisu „art. 3, art. 32 ust. 1, ust. 2 pkt 3, art. 35 ust. 1 pkt 1, 2a ustawy o lasach”, wskazać trzeba, że również on został wadliwie skonstruowany. Przepis art. 3 ustawy o lasach dzieli się na dalsze jednostki redakcyjne, a skarga kasacyjna nie precyzuje stawianego zarzutu w tym zakresie. Jednocześnie, jakkolwiek obowiązek wskazania w skardze kasacyjnej naruszonych przepisów nie wyłącza możliwości objęcia jednym zarzutem kilku przepisów, to takie wyliczenie musi jednak być połączone w wykazaniem, że wymienione przepisy tworzą pewną normę zachowania, której

naruszenie jest zarzucane. W omawianym zakresie zarzucono naruszenie przepisu zawierającego prawną definicję lasu (art. 3), przepisu stanowiącego, że lasy państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia (art. 32 ust. 1), przepisu stanowiącego, że w skład Lasów Państwowych wchodzi nadleśnictwa (art. 32 ust. 2 pkt 3), przepisów określających kompetencje i zadania nadleśniczego (art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2a ustawy o lasach) – konkludując, że do naruszenia tych przepisów doszło poprzez uznanie, że sporne działki nie znajdują się w zarządzie nadleśnictwa. Zarzuty te, oparte na wyliczeniu wielu przepisów, podlegały rozpoznaniu wyłącznie w takim zakresie, jaki został wyznaczony w samej skardze kasacyjnej i w znacznej mierze nie mogły przynieść oczekiwanego rezultatu.

Niezasadnie Sądowi pierwszej instancji zarzucono naruszenie „art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1c w zw. z art. 1, art. 3 § 1 p.p.s.a.”.

Przepis art. 3 § 1 p.p.s.a. określa jedynie właściwość sądów administracyjnych, stanowiąc, że sądy te sprawują wymiar sprawiedliwości m.in. przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Jeżeli podnosząc zarzuty naruszenia art. 3 § 1 p.p.s.a., strona skarżąca kasacyjnie w istocie zmierza do podważenia oceny prawnej poczynionej przez Sąd pierwszej instancji, to nie może być to skuteczne, gdyż przepisy te określają jedynie zakres sądowej kontroli działalności organów administracji, natomiast sposób przeprowadzania tej kontroli regulowany jest w dalszych przepisach p.p.s.a. Do naruszenia art. 3 § 1 p.p.s.a. mogłoby dojść wyłącznie wówczas, gdyby skarga w ogóle nie została przez sąd rozpoznana lub wbrew ustalonym w tym przepisie wymogom sąd administracyjny uchylił się od kontroli działalności administracji publicznej bądź też zastosował w ramach tej kontroli środki nieprzewidziane w ustawie. Ewentualne naruszenie przez sąd przy rozstrzygnięciu sprawy prawa materialnego czy procesowego nie oznacza, że sąd ten uchybił wynikającemu z tej regulacji zakresowi kontroli działalności administracji publicznej, jak i że nie zastosował środków określonych w ustawie (por. wyrok NSA z 3 marca 2022 r., III OSK 839/21).

Z kolei przepis art. 1 p.p.s.a. ma charakter ogólnoustrojowy i w żaden sposób nie jest związany z postępowaniem dowodowym. Z natury rzeczy powyższa norma nie może być ustawowym wzorcem kontroli prawidłowości postępowania wojewódzkiego sądu administracyjnego, gdyż określa zakres regulacji p.p.s.a. (por. wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., II OSK 2956/17). Natomiast przepis art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. jest przepisem wynikowym. Zastosowanie przez Sąd pierwszej instancji przepisu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ p.p.s.a. jest za każdym razem rezultatem uznania, że w sprawie zaistniało tego rodzaju naruszenie przepisów postępowania, które uzasadniało

wyeliminowanie z obrotu prawnego zaskarżonego przejawu działania administracji publicznej. Do naruszenia tego przepisu mogłoby więc dojść wówczas, gdyby Sąd pierwszej instancji uznał skargę za zasadną, a pomimo to ją oddalił albo skargi nie uwzględnił, a mimo to uchylił zaskarżoną decyzję (por. wyrok NSA z dnia 30 września 2016 r., I OSK 1162/15, wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2018 r., II FSK 113/16). Taka sytuacja jednak nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Strona skarżąca, chcąc powołać się na zarzut naruszenia tej regulacji, powinna powiązać go z zarzutem naruszenia konkretnych przepisów, którym uchybił Sąd pierwszej instancji w toku rozpatrywania sprawy (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lutego 2007 r., I FSK 1412/06; z 25 czerwca 2013 r., II OSK 502/12). Tymczasem, w badanej sprawie postawiono zarzut naruszenia „art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1c w zw. z art. 1, art. 3 § 1 p.p.s.a. poprzez pominięcie głównych, istotnych zarzutów skargi, poprzez nierozpoznanie wszystkich zarzutów podniesionych w skardze”. Uzasadniając zarzut naruszenia przytoczonych przepisów postępowania argumentowano, że Sąd pierwszej instancji nie odniósł się do szeregu przepisów prawa materialnego, jak i procesowego oraz przywołał „nieistniejącą ustawę o lasach z 1985 r.”. Odnosząc się do tej ostatniej kwestii, należy zauważyć, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie, w odróżnieniu od skargi kasacyjnej, precyzyjnie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przywołuje dzienniki znajdujących zastosowanie w sprawie aktów prawnych. Wbrew stanowisku skargi kasacyjnej, nie ma zatem podstaw do uzasadnionych wątpliwości, co do tego, że w zdaniu na s. 7 uzasadnienia zaskarżonego wyroku, zaczynającego się od słów „Wprawdzie ustawa o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, jak i ustawa o lasach (...)” doszło wyłącznie do niezręczności redakcyjnej, której zaistnienie pozostaje bez wpływu na wynik sprawy. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w pierwszej części cytowanego zdania odnosi się do ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, uchwalonej w 1985 r. i to tego aktu dotyczy zawarte w tym zdaniu wtrącenie „z 1985 r.”

Podsumowując – w istocie zarzut naruszenia przepisów postępowania wymienionych w tiret pierwszym, tj. art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1c w zw. z art. 1, art. 3 § 1 p.p.s.a., koncentruje się na wadach uzasadnienia zaskarżonego wyroku. Jakkolwiek, w skardze kasacyjnej podniesiono również zarzut naruszenia przepisu art. 141 § 4 p.p.s.a. to on także jest niezasadny. Na podstawie art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Uchwałą NSA z dnia 15 lutego 2010 r., II FSP 8/09, przesądzono, że przepis art. 141 § 4 p.p.s.a. może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną

(art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), jeżeli uzasadnienie orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego nie zawiera stanowiska, co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Taki stan rzeczy, wbrew stanowisku skargi kasacyjnej, w niniejszej sprawie nie miał miejsca. Stan faktyczny przyjęty przez Sąd pierwszej instancji za podstawę orzekania został opisany na trzech pierwszych stronach uzasadnienia. Zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. – będącego przepisem procesowym – w myśl art. 174 pkt 2 p.p.s.a. może być skuteczną podstawą kasacyjną tylko wówczas, gdy uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Tego typu wpływ ewentualnego naruszenia wymogów uzasadnienia, skargą kasacyjną wykazany nie został. Uzasadnienie wyroku nie musi również zawierać kazuistycznego odniesienia się do wszelkich tez i zarzutów strony (tak: wyrok NSA z dnia 7 listopada 2019 r., II FSK 3919/17).

Skarga kasacyjna zarzuca również, że decyzje administracyjne wydane w sprawie były nieważne, ponieważ zostały wydane bez podstawy prawnej, a sąd powinien był to stwierdzić i uchylić je, a także umorzyć postępowanie. Zarzut naruszenia art. 151 p.p.s.a. powiązanego z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. nie mógł jednak przynieść pożądanego rezultatu. Argumentacja skargi kasacyjnej całkowicie pomija, że wydanie decyzji bez podstawy prawnej oznacza, że albo nie ma przepisu prawnego, który umocowuje administrację publiczną do działania, albo też przepis jest, ale nie spełnia wymagań działania tej administracji polegającego na wydawaniu decyzji administracyjnych rozumianych, jako indywidualne akty administracyjne zewnętrzne (por. M. Jaśkowska /w:/ M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2023, art. 156). W rozpoznawanej sprawie taka sytuacja nie miała miejsca, ponieważ, jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji, kontrolowane działanie organów administracji publicznej znajduje oparcie w przepisie art. 46 u.g.n.

Niezasadnie podniesiono też zarzut naruszenia art. 151 p.p.s.a. uzasadniany tym, że organy wadliwie uznały spółkę Hotel Arłamów S.A. (lub jej prezesa) za stronę postępowania, z uwagi na fakt, że nie miała ona interesu prawnego w sprawie, a w dacie wszczęcia postępowania nie była już dzierżawcą nieruchomości. Na podstawie przepisu art. 156 § 1 pkt 4 k.p.a. decyzja administracyjna jest nieważna, jeśli została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie. Odnosząc się do tego zarzutu należy wyjaśnić, że przez skierowanie decyzji należy rozumieć określenie praw i obowiązków oznaczonego podmiotu (por. np. wyrok NSA z 14 lutego 2013 r., II OSK 1935/11; wyrok NSA z 14 stycznia 2015 r., I OSK 38/14; wyrok NSA z 29 kwietnia 2020 r., I OSK 681/19). Przyjęte w judykaturze sądo-administracyjnej rozumienie przesłanki „skierowania decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie”, o której mowa w art. 156 § 1 pkt 4 k.p.a.

stanowi kontynuację stanowiska prezentowanego od momentu wejścia w k.p.a. Od samego początku obowiązywania tego aktu akcentowano, że w istocie rzeczy chodzi tu, nie o „skierowanie” decyzji, lecz o rozstrzygnięcie decyzją o sytuacji prawnej osoby niebędącej stroną w sprawie (...). Nieważna jest decyzja normująca sytuację prawną podmiotu niebędącego stroną w sprawie (por. W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 266). Takie również stanowisko przedstawiane jest również konsekwentnie w literaturze przedmiotu, gdzie akcentuje się, że stwierdzenie nieważności decyzji, na podstawie art. 156 § 1 pkt 4 k.p.a., obejmuje wypadki wadliwości decyzji polegającej na rozstrzygnięciu decyzją o sytuacji prawnej osoby, która w świetle norm prawa materialnego nie ma ani interesu prawnego, ani obowiązku prawnego w danej sprawie administracyjnej. Adresata decyzji Starosty Przemyskiego określono w sposób przejrzysty i jest nim Skarb Państwa – Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo Bircza. W tym przypadku nawet prowadzenie postępowania z udziałem podmiotu statusu strony nie posiadającego należałoby ocenić jako uchybienie pozostające bez wpływu na wynik sprawy. Niezasadnie więc zarzut naruszenia art. 151 p.p.s.a. powiązano z art. 28 k.p.a. oraz art. 156 § 1 pkt 2 i 4 k.p.a.

Powyższe oznacza, że zaskarżony wyrok odpowiada prawu, jakkolwiek trafnie argumentuje skarżąca kasacyjnie, że nie ma racji Sąd pierwszej instancji, przekonując że w rozpatrywanej sprawie nastąpiło przekształcenie zarządu przysługującego Lasom Państwowym w trwały zarząd w trybie art. 199 ust. 2 u.g.n. Należy wziąć pod uwagę, że instytucja zarządu nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub własność gminy była uregulowana w ustawie o gospodarowaniu gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, która została uchylona wraz z wejściem w życie u.g.n. Nowa ustawa wprowadziła instytucję trwałego zarządu, z tych względów konieczne było wprowadzenie przepisu przejściowego odnoszącego się do instytucji funkcjonującej pod rządami uchylanej ustawy. Przepisem takim jest właśnie art. 199 ust. 2 u.g.n. (por. A. Prusaczyk /w:/ J. Jaworski, A. Prusaczyk, A. Tułodziecki, M. Wolanin, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 8, 2023, art. 199.). Analogiczne stanowisko prezentowane jest w doktrynie, gdzie przy wykorzystaniu dyrektyw systemowych wykładni prawa akcentuje się, że jakkolwiek bardzo ogólne sformułowanie przepisu art. 199 ust. 2 dotyczącego przekształcenia zarządu w trwały zarząd bez jakiegokolwiek odniesienia się do podstawy prawnej powstania tego zarządu może rodzić wątpliwości co do zakresu stosowania powyższego przepisu, to wykładnia systemowa skłania do przyjęcia węższego zakresu stosowania art. 199 ust. 2. Wskazując, że przepis art. 199 ust. 2 nie ma charakteru generalnej normy przekształcającej „wszystkie zarządy” nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub gminy,

sprawowane przez jednostki organizacyjne w trwały zarząd, lecz tylko zarządy powstałe na podstawie ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości zauważa się, że do ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa wprowadzono instytucję trwałego zarządu. Nastąpiło to jednak dopiero od 14 czerwca 1999 r. Natomiast ustawa z dnia 6 maja 1999 r. nowelizująca ustawę o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa i wprowadzająca trwały zarząd w miejsce zarządu nie zawiera przepisu, który podobnie jak art. 199 ust. 2 u.g.n. byłby podstawą do przekształcenia z mocy prawa dotychczasowych zarządów w trwały zarząd (por. E. Kremer, *Trwały zarząd jako forma władania nieruchomościami jednostek samorządu terytorialnego i nieruchomości Skarbu Państwa*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2000, nr 1, s. 149–171.).

Podsumowując – na podstawie przepisu art. 199 ust. 2 u.g.n. przekształceniu w trwały zarząd ulegało prawo zarządu powstałe w oparciu o przepisy ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości. Taka sytuacja nie miała miejsca w badanej sprawie. Wady argumentacji uzasadnienia nie pozabawiają jednak zaskarżonego rozstrzygnięcia trafności.

W tym stanie rzeczy, Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając zarzuty skargi kasacyjnej jako nieusprawiedliwione, orzekł o jej oddaleniu na podstawie art. 184 p.p.s.a.

Jednocześnie wobec stwierdzenia oczywistej omyłki w komparycji wyroku Sądu pierwszej instancji w zakresie numeru zaskarżonej decyzji Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 156 § 3 w zw. z art. 156 § 1 p.p.s.a. sprostował z urzędu w tym zakresie zaskarżone orzeczenie.

31

POSTANOWIENIE NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

z dnia 17 września 2025 r.
(I FSK 1176/25)

Przewodniczący: sędzia NSA Ryszard Pęk (sprawozdawca)

Wniesienie skargi do sądu administracyjnego w formie dokumentu elektronicznego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi

z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego innego niż e-PUAP nie daje podstaw do odrzucenia skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.), jeżeli zgodnie z art. 46 § 2a tej ustawy skarga podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym została na podstawie art. 54 § 2 tej ustawy przekazana przez ten organ na elektroniczną skrzynkę podawczą sądu administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny u z n a ł zasadność skargi kasacyjnej R.S. na postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 16 kwietnia 2025 r. o odrzuceniu skargi w sprawie ze skargi R.S. na decyzję Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 stycznia 2025 r., nr 0110-KSI2-2.441.49.2024.2.AK w przedmiocie wiążącej informacji stawkowej i na podstawie art. 185 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935) u c h y ł i ł zaskarżone postanowienie w całości.

Z u z a s a d n i e n i a

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu (dalej: Sąd pierwszej instancji albo WSA) postanowieniem z 16 kwietnia 2025 r., I SA/Op 210/25, odrzucił na posiedzeniu niejawnym skargę R.S. (dalej: skarżąca) na decyzję Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ podatkowy) z 8 stycznia 2025 r. w przedmiocie wiążącej informacji stawkowej.

Z akt sprawy wynika, że skarga na powyższą decyzję została wniesiona 21 lutego 2025 r. w postaci elektronicznej do organu podatkowego za pomocą usługi e-Urząd Skarbowy przez reprezentującego skarżącą pełnomocnika (radcę prawnego). Organ podatkowy przekazał 19 marca 2025 r. za pośrednictwem e-PUAP do elektronicznej skrzynki podawczej Sądu pierwszej instancji skargę oraz odpowiedź na skargę w postaci elektronicznej wraz z załączonymi do skargi dokumentami, w tym pełnomocnictwem udzielonym przez skarżącą spółkę radcy prawnemu. Skarga została podpisana przez pełnomocnika skarżącej kwalifikowanym podpisem elektronicznym oraz podano w niej adres e-PUAP pełnomocnika skarżącej.

Sąd pierwszej instancji doręczył pełnomocnikowi skarżącej za pośrednictwem platformy e-PUAP odpis odpowiedzi na skargę oraz wezwanie do usunięcia braków formalnych poprzez podanie numeru PESEL skarżącej. Pełnomocnik skarżącej, wykonując wezwanie, przesłał w określonym terminie numer PESEL skarżącej za pośrednictwem platformy e-PUAP.

Sąd pierwszej instancji odrzucając skargę ustalił, że zachodzi jedna z przesłanek jej odrzucenia, które zostały wymienione w art. 58 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej: p.p.s.a.). Następnie – przywołując treść art. 58 § 1 pkt 6 tej ustawy – podkreślił, że sąd odrzuca skargę, jeżeli z innych przyczyn wniesienie skargi jest niedopuszczalne.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że warunkiem rozpoznania sprawy jest skuteczne wniesienie skargi i zaznaczył, że ta kwestia stała się przedmiotem rozważań w rozpoznawanej sprawie, bowiem – jak wynikało z przedłożonych akt sprawy – skarga na decyzję Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 stycznia 2025 r. w przedmiocie wiążącej informacji stawkowej została złożona za pośrednictwem kanału komunikacji elektronicznej, jakim jest e-Urząd Skarbowy, a zatem za pośrednictwem innego niż e-PUAP kanału informacji elektronicznej. Kluczowe okazało się zatem zbadanie dochowania właściwego trybu wniesienia skargi złożonej w formie dokumentu elektronicznego.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że w postępowaniu sądowoadministracyjnym istnieje możliwość wnoszenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jednakże konieczne jest w takim przypadku zachowanie przewidzianych przez ustawę standardów procesowych. Przede wszystkim wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego jest możliwe jedynie za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej organu, co wynika wprost z treści art. 54 § 1a zdanie pierwsze ustawy p.p.s.a.

Definicja pojęcia „elektroniczna skrzynka podawcza”, jak argumentował Sąd pierwszej instancji, została zawarta w art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1557 ze zm.; dalej ustawa o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne). Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że pod tym pojęciem ustawodawca nakazuje rozumieć dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego. Z kolei w art. 3 pkt 13 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne ustawodawca wskazał, że „elektroniczna platforma usług administracji publicznej” (e-PUAP) to system teleinformatyczny, w którym instytucje publiczne udostępniają usługi przez pojedynczy punkt dostępowy w sieci Internet.

Sąd pierwszej instancji zaznaczył, że w rozpoznawanej sprawie bezsporne było, że pełnomocnik skarżącej wniósł skargę za pomocą kanału komunikacji elektronicznej jakim jest e-Urząd Skarbowy, co wynika z treści dokumentu przekazanego przez organ podatkowy wraz z elektronicznymi aktami sprawy.

Zwrócił uwagę na to, że zgodnie z art. 35b ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.; dalej: ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej; obowiązującym w dniu wniesienia skargi) przez e-Urząd Skarbowy rozumie się system teleinformatyczny KAS służący w szczególności do:

1) załatwiania spraw przez organy KAS;

2) składania i doręczania:

a) pism w sprawach dotyczących wydawania przez organy KAS wiążących informacji stawkowych, interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych, w tym w zakresie określonym w art. 35a ust. 1,

b) innych niż wymienione w lit. a/ pism pomiędzy organami KAS a osobami fizycznymi i jednostkami organizacyjnymi, z wyjątkiem pism w sprawach, o których mowa w art. 35a ust. 1.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że na podstawie art. 35b ust. 6 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wydano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz. U. poz. 1178). W myśl § 6 ust. 3 pkt 3 przywołanego rozporządzenia użytkownik konta w e-Urzędzie Skarbowym nie jest uprawniony do składania z wykorzystaniem pisma ogólnego udostępnionego na tym koncie skarg do sądów administracyjnych.

Sąd pierwszej instancji zauważył, że zaskarżona w niniejszym postępowaniu wiążąca informacja stawkowa zawierała prawidłowe pouczenie o prawie i sposobie wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, za pośrednictwem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. (...), lub drogą elektroniczną, na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie e-PUAP: (...) (art. 54 § 1a ustawy).

W ocenie Sądu pierwszej instancji, w świetle wymogów z art. 54 § 1a zdanie 1 ustawy p.p.s.a. oraz przywołanego wyżej rozporządzenia, brak było podstaw do uznania, że skarżąca – zastępowana przez profesjonalnego pełnomocnika – skutecznie wniosła skargę do sądu administracyjnego, skoro jej wniesienie nastąpiło za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Krajowej Administracji Skarbowej, jakim jest e-Urząd Skarbowy, a nie za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej organu udostępnionej na elektronicznej platformie usług administracji publicznej (e-PUAP).

Sąd pierwszej instancji podkreślił, że sposób (forma) wniesienia skargi to kwestia wyboru dokonywanego przez stronę skarżącą. Przy czym w sytuacji, gdy skarżący wybiera złożenie skargi w formie dokumentu elektronicznego, to – jak wynika z treści przytoczonych powyżej przepisów – może

tego dokonać skutecznie tylko i wyłącznie wnosząc skargę do elektronicznej skrzynki podawczej organu na elektronicznej platformie usług administracji publicznej (e-PUAP), za pośrednictwem którego składana jest skarga, a która to czynność należy już do etapu postępowania sądownoadministracyjnego. Samo natomiast wniesienie skargi do elektronicznej skrzynki podawczej organu, powinno zostać potwierdzone przez przesłanie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny.

Od powyższego postanowienia skarżąca złożyła skargę kasacyjną, w której wniosła o uchylenie postanowienia w całości oraz rozpoznanie skargi przez jej uwzględnienie w przypadku uznania, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona na podstawie art. 188 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, lub o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie w całości zaskarżonego postanowienia oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał orzeczenie. W każdym wypadku o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucono na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi naruszenie przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

– art. 58 i art. 58 § 1 pkt 6 w związku z art. 54 § 1a i art. 49a p.p.s.a. mające istotny wpływ na wynik sprawy, przez niezasadne odrzucenie skargi na Wiążącą Informację Stawkową złożoną za pośrednictwem systemu teleinformatycznego e-Urząd Skarbowy (zamiast system teleinformatyczny e-PUAP), w sytuacji gdy skarga została złożona do organu w trybie tzw. „za pośrednictwem” organ otrzymał korespondencję zawierającą skargę i przekazał skargę wraz z aktami do właściwego sądu administracyjnego oraz skarżąca otrzymała urzędowe potwierdzenie odbioru wygenerowane z systemu e-PUAP oznaczające, iż wniesienie skargi nie było niedopuszczalne w niniejszej sprawie;

– art. 54 § 1a p.p.s.a. mające istotny wpływ na wynik sprawy, poprzez niezasadne odrzucenie skargi na Wiążącą Informację Stawkową złożoną za pośrednictwem systemu teleinformatycznego e-Urząd Skarbowy (zamiast system teleinformatyczny e-PUAP), w sytuacji gdy skarga została sporządzona w formie dokumentu elektronicznego oraz wniesiona do elektronicznej skrzynki podawczej organu, tj. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który przekazuje skargę wraz z aktami do właściwego sądu administracyjnego.

Ponadto zaskarżonemu postanowieniu zarzucono, na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

– art. 3 pkt. 17 i pkt 13 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, przez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że złożenie skargi na Wiążącą Informację Stawkową

za pośrednictwem portalu e-Urząd Skarbowy nie spełnia przesłanek określonych w wyżej wymienionym przepisie, w sytuacji gdy przepis nie odnosi się wprost (oraz wyłącznie) do systemu teleinformatycznego e-PUAP tylko do określenia „elektronicznej skrzynki podawczej”, a także e-Urząd Skarbowy spełnia wymogi określone w pkt. 17 cytowanego przepisu i stanowi elektroniczną skrzynkę podawczą;

– art. 35b ust. 1 pkt 2 lit. a/ ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, przez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że skarga na Wiążącą Informację Stawkową nie może zostać złożona za pośrednictwem portalu e-Urząd Skarbowy, w sytuacji gdy portal e-Urząd Skarbowy służy do składania i doręczania pism w sprawach dotyczących wydawania przez organy KAS wiążących informacji stawkowych, natomiast skarga na Wiążącą Informację Stawkową składana jest za pośrednictwem organu co oznacza, że kierowana jest bezpośrednio do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który przekazuje skargę wraz z aktami do właściwego sądu administracyjnego, a nie bezpośrednio do sądu administracyjnego;

– przepisu § 6 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz.U. poz. 1178) w związku z art. 45 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez niewłaściwe zastosowanie polegające na niezasadnym ograniczeniu w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw polegających na prawie do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd wynikające z przepisów innych niż ustawa, co prowadzi do braku możliwości skorzystania z przysługujących skarżącej praw w wyniku stosowania ograniczeń na mocy rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów w zakresie określenia systemu teleinformatycznego służącego do składania skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z pominięciem portalu e-Urząd Skarbowy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o oddalenie tej skargi i zasądzenie na jego rzecz kosztów postępowania kasacyjnego. W uzasadnieniu podniósł, że aktualna treść art. 54 § 1a p.p.s.a. nie pozostawia żadnych wątpliwości co do tego, że wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego możliwe jest obecnie wyłącznie za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej organu. Podkreślił, że na prawidłowość zastosowanego przez Sąd pierwszej instancji rozstrzygnięcia nie wpływa zmiana tego przepisu dokonanej przez art. 96 pkt 8 ustawy o doręczeniach elektronicznych, na mocy którego art. 54 § 1a p.p.s.a. otrzyma brzmienie: „Skargę w postaci elektronicznej wnosi się na adres elektroniczny tego organu”, gdyż zmiana tego przepisu – o czym stanowi art. 166 pkt 11 ustawy o doręczeniach elektronicznych – nastąpi dopiero z dniem 1 października 2029 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podkreślił, że należy dokonać różniczenia pomiędzy elektroniczną skrzynką podawczą organu i adresem elektronicznym organu, natomiast skierowanie skargi w postaci elektronicznej na adres do doręczeń elektronicznych organu, który wydał zaskarżony akt nastąpi dopiero od 1 października 2029 r. Argumentował, że w tej sytuacji skarga złożona za pośrednictwem adresu do doręczeń elektronicznych, przed dniem 1 października 2029 r., w myśl art. 96 pkt 8 w związku z art. 166 pkt 11 ustawy o doręczeniach elektronicznych nie może być uznana za wniesioną skutecznie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Na wstępie Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że obie strony postępowania wniosły o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym. Ponieważ w rozpoznawanej sprawie nie ma konieczności przeprowadzania rozprawy, Naczelny Sąd Administracyjny skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 182 § 1 p.p.s.a. i rozpoznał sprawę na posiedzeniu niejawnym.

Zgodnie bowiem z art. 182 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Naczelny Sąd Administracyjny może rozpoznać na posiedzeniu niejawnym skargę kasacyjną od postanowienia wojewódzkiego sądu administracyjnego kończącego postępowanie w sprawie. Skarga kasacyjna w niniejszej sprawie została wniesiona od postanowienia Sądu pierwszej instancji o odrzuceniu skargi, wydanego na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 powołanej wyżej ustawy, które niewątpliwie jest postanowieniem kończącym postępowanie w sprawie i od którego z uwagi na podaną w nim podstawę prawną, zgodnie z art. 173 § 1 tej ustawy, przysługuje skarga kasacyjna.

Przystępując w tej sytuacji do oceny zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej należy w pierwszej kolejności odnotować, że zasadnie w niej zarzucano naruszenie art. 58 § 1 pkt 6 w związku z art. 54 § 1a i art. 49a p.p.s.a.

Zasadnie także zarzucano, że przyjęta przez Sąd pierwszej instancji wykładnia tych przepisów prowadzi do pozbawienia skarżącej prawa do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

W pierwszej kolejności należy odnotować, że zgodnie z treścią art. 58 § 1 pkt 6 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sąd administracyjny odrzuca skargę, jeżeli z innych przyczyn niż wymienione w pkt 1–5a „wniesienie skargi jest niedopuszczalne”.

Przepis ten – jak wyjaśniono w piśmiennictwie – nawiązuje do przesłanek dopuszczalności zaskarżenia w węższym znaczeniu (*sensu stricto*) i w tym

węższym znaczeniu przez „dopuszczalność skargi” należy rozumieć zarówno jej przesłanki przedmiotowe, tzn. określenie, od jakiego rodzaju form działalności organów administracji publicznej przysługuje skarga, jak i dopuszczalność skargi w zakresie podmiotowym, tzn. określenie, jakim podmiotom przysługuje legitymacja do jej wniesienia.

Warunkami *sensu stricto* skutecznego złożenia skargi są więc:

1) złożenie skargi od aktu lub czynności (bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania) objętych zakresem właściwości rzeczowej sądu administracyjnego, określonej w art. 3 § 2 i art. 5 p.p.s.a.;

2) wniesienie skargi po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli przysługiwały one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba że skargę wnosi prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka (art. 52 powołanej wyżej ustawy);

3) wniesienie skargi przez podmiot, któremu – zgodnie z art. 50 § 1 lub 2 ustawy – przysługuje legitymacja do jej wniesienia.

Przesłanki te mają charakter merytoryczny i wyznaczają przedmiotowy zakres postępowania sądowoadministracyjnego oraz legitymację do jego uruchomienia. Określają od jakiej formy działalności organów administracji publicznej przysługuje skarga oraz komu ona przysługuje. W każdym przypadku stwierdzenia braku którejś z przesłanek dopuszczalności zaskarżenia *sensu stricto* sąd administracyjny jest zobowiązany skargę odrzucić (tak m.in. T. Woś (red.) oraz M. Romańska /w:/ T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 58, Lex/el.*).

W orzecznictwie przyjmuje się, że „niedopuszczalność skargi z innych przyczyn” wystąpi w szczególności, gdy skarga zostanie wniesiona na akt administracyjny, który nie został skutecznie doręczony stronom lub, gdy została wniesiona przed doręczeniem stronie rozstrzygnięcia podlegającego zaskarżeniu do sądu administracyjnego (tak m.in. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 października 2020 r., II OSK 2477/20 oraz z 22 stycznia 2010 r., II OSK 157/09).

Niedopuszczalne w rozumieniu art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. jest jej złożenie przez podmiot do tego nieuprawniony, np. jeżeli ten sam podmiot – gmina (jej organ) – raz występuje w sprawie jako organ administracji wykonujący swoje władztwo, a raz – gdy uzna, że jest to dla niego korzystne – jako strona domagająca się ochrony w istocie przed działaniami organu administracji wyższego stopnia (tak m.in. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 stycznia 2010 r., II OSK 157/09).

Na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. jeżeli skarga została wniesiona na decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji, w sytuacji, w której strona nie wyczerpała środków zaskarżenia, gdy organizacja społeczna wniosła skargę

w sprawie dotyczącej interesu prawnego innej osoby, mimo że nie brała udziału w postępowaniu administracyjnym, została wniesiona przez osobę niemożącą być pełnomocnikiem albo niemającą pełnomocnictwa, wniosła ją osoba, której ustawa szczególna nie przyznaje w konkretnym wypadku (na konkretny akt lub czynność) legitymacji skargowej (tak m.in. A. Kabat /w:/ B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz do art. 58, Lex/el.*).

Odmienny charakter mają przesłanki formalne, których niedochowanie skutkuje odrzuceniem skargi. Należą do nich przesłanki wymienione w art. 58 § 1 pkt 2–5 oraz w art. 220 § 3 p.p.s.a., to jest: wniesienie skargi po upływie terminu do jej wniesienia (pkt 2), nieuzupełnienie w wyznaczonym terminie braków formalnych skargi (pkt 3), objęcie skargą sprawy pomiędzy tymi samymi stronami sprawy, która jest w toku lub została już prawomocnie osądzona (pkt 2), jeżeli jedna ze stron nie ma zdolności sądowej albo jeżeli skarżący nie ma zdolności procesowej, a nie działa za niego przedstawiciel ustawowy albo jeżeli w składzie organów jednostki organizacyjnej będącej stroną skarżącą zachodzą braki uniemożliwiające jej działanie (pkt 3), a także wniesienie skargi, od której pomimo wezwania nie został uiszczony należny wpis – podlegają odrzuceniu przez sąd (art. 220 § 3 tej ustawy).

Do przesłanek merytorycznych, których brak skutkuje odrzuceniem skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. nie należy natomiast przewidziany w art. 54 § 1 tej ustawy tryb wniesienia skargi do sądu administracyjnego „za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi” oraz wynikający z § 1a tego przepisu wymóg wniesienia skargi w formie dokumentu elektronicznego „do elektronicznej skrzynki podawczej tego organu”.

Zachowanie trybu wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego zaliczane bowiem jest w literaturze przedmiotu do wymagań formalnych (tak m.in. B. Adamiak, /w:/ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2011, s. 436–438). Za zaliczeniem trybu wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego do wymagań formalnych przemawia treść art. 53 § 4 p.p.s.a., który stanowi, że termin, o którym mowa w § 1 i 2, uważa się za zachowany także wtedy, gdy przed jego upływem strona wniosła skargę wprost do sądu administracyjnego. Zgodnie z wymienionym przepisem, sąd niezwłocznie przesyła wówczas skargę odpowiednio do organu, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie, wydał akt lub podjął czynność, która jest przedmiotem skargi.

W piśmiennictwie prezentowane jest także stanowisko, że wniesienie pisma (w tym również skargi) w formie dokumentu elektronicznego z pominięciem elektronicznej skrzynki podawczej sądu lub organu administracyjnego

powinno spotkać się ze stosowną reakcją sprowadzającą się do poinformowania podmiotu wnoszącego pismo o wadliwości takiego działania oraz o konieczności wniesienia pisma (w tym również skargi) w formie dokumentu elektronicznego do elektronicznej skrzynki podawczej sądu lub organu administracyjnego (tak m.in. P. Pietrasz, *Informatyzacja postępowania sądowno-administracyjnego (nowe rozwiązania)* „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 5, str. 30–31). Jednakże zastosowanie tego trybu, przy braku innych przeszkód formalnych, staje się bezprzedmiotowe, w sytuacji, w której organ, za pośrednictwem którego złożono skargę w postaci elektronicznej, przekazał ją sądowi wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy i odpowiedzią na skargę, w terminie trzydziestu dni od dnia jej otrzymania, zgodnie z art. 54 § 2 p.p.s.a.

W przedstawionym wyżej kontekście odnotować należy, że nie może budzić żadnych wątpliwości to, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego przez skarżącą było „dopuszczalne”, gdyż jej przedmiotem była decyzja w sprawie wiążącej informacji stawkowej, wydana przez organ podatkowy po wyczerpaniu środków zaskarżenia (odwołania) oraz została wniesiona przez podmiot, któremu – zgodnie z art. 50 § 1 p.p.s.a przysługiwała legitymacja do jej wniesienia. Istotne jest przy tym, że wniesiona w formie elektronicznej skarga zawierała adres elektroniczny pełnomocnika skarżącej na e-PUAP i została podpisana przez niego za pomocą kwalifikowanego podpisu elektronicznego. Tym samym spełniała wymóg przewidziany w art. 46 § 2a p.p.s.a., zgodnie z którym „W przypadku gdy pismo strony jest wnoszone w formie dokumentu elektronicznego, powinno ponadto zawierać adres elektroniczny oraz zostać podpisane przez stronę albo jej przedstawiciela ustawowego lub pełnomocnika kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym”.

Wbrew natomiast temu, co przyjął Sąd pierwszej instancji, o „niedopuszczalności skargi z innych przyczyn” w rozumieniu art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a., nie mogło przesądzać to, że skarga w formie elektronicznej została złożona przez skarżącą na inny niż e-PUAP kanał informacji elektronicznej, tj. za pośrednictwem portalu e-Urząd Skarbowy. Skarga wniesiona w ten sposób przez skarżącą została bowiem przekazana przez organ podatkowy wraz z odpowiedzią na skargę i pozostałymi dokumentami Sądowi pierwszej instancji na jego elektroniczną skrzynkę podawczą za pośrednictwem platformy e-PUAP. Następnie, za pośrednictwem tej platformy, Sąd pierwszej instancji oraz pełnomocnik skarżącej doręczali wzajemnie pisma procesowe. Istotne jest przy tym, że w skardze – zgodnie z art. 49a powołanej wyżej ustawy – Sąd pierwszej instancji potwierdził wniesienie skargi w formie dokumentu elektronicznego do swojej elektronicznej skrzynki podawczej przez przesłanie urzędowego

poświadczenia odbioru w rozumieniu ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny.

Zasadnie w tej sytuacji argumentowano w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, że wprawdzie skarga w formie elektronicznej została złożona do organu, który wydał zaskarżoną decyzję przez inny niż e-PUAP kanał informacji elektronicznej, ale organ ten, zgodnie z dyspozycją art. 54 § 2 p.p.s.a., przekazał ją w postaci elektronicznej na elektroniczną skrzynkę podawczą Sądu pierwszej instancji i wobec tego nie ulegało wątpliwości, że skarga skutecznie dotarła do adresata, tj. Sądu pierwszej instancji. Wbrew zatem temu, co przyjął Sąd pierwszej instancji, sposób wniesienia skargi w postaci elektronicznej z wykorzystaniem usługi e-Urząd Skarbowy nie mógł prowadzić do jej odrzucenia, jako „niedopuszczalnej” w rozumieniu art. 56 § 1 pkt 6 p.p.s.a.

W kontekście przedstawionej wyżej argumentacji podkreślić należy dodatkowo, że przepis art. 54 § 1a p.p.s.a. nie wyjaśnia, jak należy rozumieć pojęcie „elektronicznej skrzynki podawczej tego organu”. Przepis ten posługuje się ogólnym pojęciem „elektronicznej skrzynki podawczej” i nie zawęża go np. do adresu elektronicznego konta na e-PUAP. Przyjęta przez Sąd pierwszej instancji wykładnia, że skrzynką taką jest „wyłącznie e-PUAP” nie znajduje zatem oparcia w treści tego przepisu, a także w innych przepisach ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Występujących na tym tle wątpliwości nie rozstrzygają bowiem przepisy art. 12b § 2 tej ustawy, zgodnie z którym „W postępowaniu dokumenty elektroniczne wnosi się do sądu administracyjnego przez elektroniczną skrzynkę podawczą, a sąd doręcza takie dokumenty stronom za pomocą środków komunikacji elektronicznej na warunkach określonych w art. 74a” oraz § 4, który nakazuje odpowiednio stosowanie przepisów dotyczących zastosowania środków komunikacji elektronicznej do organów, do których lub za pośrednictwem których składane są pisma w formie dokumentu elektronicznego.

W szczególności przywołane wyżej przepisy nie odsyłają ani wprost ani pośrednio do definicji „elektronicznej skrzynki podawczej”, która została przyjęta w art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1557 ze zm.), zgodnie z którym „elektroniczna skrzynka podawcza” to „dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego”.

Także z definicji, która została przyjęta art. 3 pkt 17 powołanej wyżej ustawy nie wynika, że „elektroniczną skrzynką podawczą organu” jest wyłącznie zdefiniowana w pkt 13 elektroniczna platforma usług administracji publicznej

(e-PUAP), tj. „system teleinformatyczny, w którym instytucje publiczne udostępniają usługi przez pojedynczy punkt dostępowy w sieci Internet”.

Odnotować również należy, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym funkcjonuje kilka alternatywnych systemów służących do komunikacji elektronicznej z organami państwowymi.

Z treści art. 3 pkt 17 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne można wnioskować, że „dostępnym publicznie środkiem komunikacji elektronicznej służącym do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego” może być także system teleinformatyczny „e-Urząd Skarbowy”, przewidziany w art. 35b ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, za pomocą którego skarżąca komunikowała się z organem podatkowym w postępowaniu podatkowym. Zasadnie w podanym wyżej kontekście argumentowano w skardze kasacyjnej, że w postępowaniu, którego przedmiotem jest wydanie decyzji w sprawie określenia właściwej stawki podatku od towarów i usług (WIS) właściwym sposobem komunikacji pozostaje tylko i wyłącznie portal e-Urząd Skarbowy na podstawie art. 42g ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361). Zgodnie z tym przepisem „Pisma w sprawie WIS składa się i doręcza wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym, z zastrzeżeniem art. 35e ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej”.

Od 1 stycznia 2024 r. wniosek o wydanie WIS można złożyć wyłącznie w formie elektronicznej za pośrednictwem konta e-Urząd Skarbowy. Wnioski złożone w formie papierowej lub elektronicznie za pośrednictwem e-PUAP nie zostaną rozpatrzone przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Komunikacja w postępowaniu w przedmiocie wydania Wiążącej Informacji Stawkowej odbywa się za pośrednictwem konta w systemie e-Urząd Skarbowy, chyba że z przyczyn obiektywnych korespondencja nie może zostać skierowana za pośrednictwem wskazanego wyżej systemu teleinformatycznego.

Wprawdzie powyższe zasady komunikacji nie mają zastosowania w postępowaniu sądownoadministracyjnym, jednakże – jak już to zostało zauważone – wniesienie skargi do sądu administracyjnego w postaci elektronicznej z wykorzystaniem usługi e-Urząd Skarbowy nie może prowadzić samo przez się do jej odrzucenia, jako „niedopuszczalnej” w rozumieniu art. 56 § 1 pkt 6 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Co do zasady – rację miał Sąd pierwszej instancji zwracając uwagę na to, że z wydanego na podstawie art. 35b ust. 6 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2023 r. w sprawie korzystania z e-Urzędu Skarbowego (Dz.U. poz. 1178) wynika, że użytkownik konta w e-Urzędzie Skarbowym nie jest uprawniony do składania z wykorzystaniem pisma ogólnego udostępnionego na tym koncie

skarg do sądów administracyjnych (§ 6 ust. 3 pkt 3). Pozostawiając na uboczu możliwość wprowadzenia tego rodzaju ograniczeń w akcie podustawowym, zauważyć należy, że zakaz wynikający z przywołanego wyżej § 6 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów dotyczy wyłącznie „wykorzystania pisma ogólnego udostępnionego na tym koncie”, a zatem nie obejmuje złożenia skargi z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego e-Urząd Skarbowy.

W podsumowaniu powyższych uwag Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego w formie dokumentu elektronicznego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego innego niż e-PUAP nie daje podstaw do odrzucenia skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a., jeżeli zgodnie z art. 46 § 2a tej ustawy, skarga podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym została – na podstawie art. 54 § 2 tej ustawy – przekazana przez ten organ na elektroniczną skrzynkę podawczą sądu administracyjnego.

Odmierna wykładnia art. 58 § 1 pkt 6 oraz art. 54 § 1a ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, naruszałaby przyjętą w art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę prawa do sądu. Nie może budzić wątpliwości, że celem informatyzacji wymiaru sprawiedliwości, a zatem również sądownictwa administracyjnego, było usprawnienie i podniesienie efektywności postępowania oraz doprowadzenie do zwiększenia zaufania do wymiaru sprawiedliwości, głównie z uwagi na szeroką i prostą dostępność do informacji o charakterze ogólnym. Potrzebę informatyzacji postępowania sądowoadministracyjnego upatrywano w szeroko pojętej zasadzie prawa do sądu (P. Pietrasz, *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*; LEX/el oraz K. Flaga-Gieruszyńska, *Wpływ informatyzacji na sprawność i efektywność sądowego postępowania egzekucyjnego*, /w:/ A. Marciniak (red.), *Elektronizacja sądowego postępowania egzekucyjnego w Polsce*, Sopot 2015, s. 84.).

Przepis art. 54 § 1a ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi należy zatem wyklądać w taki sposób, by urzeczywistniał konstytucyjne normy prawne, szczególnie wyrażoną w art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej zasadę prawa obywatela do sądu. Prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy nie zostanie urzeczywistnione, jeśli odrzucając skargę bezpodstawnie tamuje się stronie możliwość inicjowania kontroli sądowoadministracyjnej tylko z powodu wniesienia skargi do sądu za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi z wykorzystaniem innego niż e-PUAP kanału komunikacji elektronicznej.

Z przedstawionych wyżej powodów Naczelny Sąd Administracyjny, nie podzielając stanowiska przyjętego w dotychczasowym orzecznictwie, stwierdził, że podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 58 § 1 pkt 6 w związku z art. 54 § 1a ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi były usprawiedliwione i na podstawie art. 182 § 1 w związku z art. 185 § 1 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji postanowienia.

Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił, zawartego w skardze kasacyjnej, wniosku „o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych”, ponieważ – stosownie do art. 209 p.p.s.a. – wniosek strony o zwrot kosztów sąd rozstrzyga w każdym orzeczeniu uwzględniającym skargę (art. 200 tej ustawy) oraz w orzeczeniu, o którym mowa w art. 201, art. 203 i art. 204 tej ustawy. Żaden z tych przepisów nie znajduje zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem skargi kasacyjnej jest postanowienie wojewódzkiego sądu administracyjnego kończące postępowanie w sprawie. Rozwiązanie to nie niweczy jednak prawa skarżącego do otrzymania zwrotu kosztów postępowania. Jeżeli bowiem w następstwie uwzględnienia skargi kasacyjnej na postanowienie kończące postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji, sąd ten, po ponownym rozpoznaniu sprawy uwzględni skargę, to nie ma przeszkód, aby na podstawie art. 200 powołanej wyżej ustawy, zasądzić na rzecz skarżącego wszystkie koszty postępowania, w tym koszty postępowania kasacyjnego związane ze skargą kasacyjną od postanowienia o odrzuceniu skargi, ponieważ podlegają one zaliczeniu do poniesionych przez skarżącego kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw.

Natomiast nie należy się skarżącemu zwrot kosztów postępowania od organu w razie nieuwzględnienia skargi, gdyż to wynika wprost z art. 200 powołanej wyżej ustawy oraz z zasady orzekania o zwrocie kosztów między stronami przyjętej w art. 199 tej ustawy (por. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r., I OPS 4/07, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2008, nr 2, poz. 23).